

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Уральский федеральный университет  
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина

Л. В. Юрьева, Е. В. Долженкова,  
М. А. Казакова

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Учебное пособие

Рекомендовано методическим советом УрФУ  
для бакалавров направлений подготовки  
380301 — Экономика, 380302 — Менеджмент

Екатеринбург  
УрФУ  
2015

УДК 657(075.8)  
ББК 65.052.2я73  
Ю85

Рецензенты:

доц., канд. экон. наук *В. В. Мануйленко* (Северо-Кавказский федеральный университет);

зав. кафедрой экономики канд. экон. наук *У. В. Пермякова* (Академия труда и социальных отношений)

Научный редактор — проф., д-р экон. наук *Н. Н. Ильшева*

*На обложке использована фотография И. Варламова*

**Юрьева, Л. В.**

Ю85    Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях : учебное пособие / Л. В. Юрьева, Е. В. Долженкова, М. А. Казакова. — Екатеринбург : УрФУ, 2015. — 104 с.  
ISBN 978-5-321-02464-5

В пособии подробно рассмотрены научные основы управленческого учета затрат на промышленных предприятиях, его место в системе управления затратами в условиях инновационной экономики. Отдельные разделы посвящены концепции управленческого учета, его отраслевым особенностям и перспективам развития.

Особое внимание уделено развитию управления затратами под влиянием инновационной экономики с точки зрения синергетического подхода на основе оценки уровня неопределенности среды промышленного предприятия.

Пособие рекомендовано для студентов и преподавателей экономических вузов, руководителей предприятий всех форм собственности, бухгалтерских работников, специалистов по управленческому анализу.

УДК 657(075.8)  
ББК 65.052.2я73

ISBN 978-5-321-02464-5

© Уральский федеральный  
университет, 2015

© Юрьева Л. В., Долженкова Е. В.,  
Казакова М. А., 2015

# ВВЕДЕНИЕ

---

**У**спешное функционирование предприятия в динамичной экономической среде может обеспечить только тот руководитель, который постоянно отслеживает изменения, методично наращивает и грамотно использует интеллектуальный потенциал своей организации, владеет навыками разработки и реализации управленческих решений.

Цель данного пособия — улучшить методическое обеспечение работы студентов при изучении дисциплины «Управленческий учет» с учетом основных тенденций изменения новой экономики. Содержание пособия направлено на решение двух основных задач: 1) сформировать ценностное представление об экономике знаний и роли инновационной деятельности для отечественной промышленности в условиях глобализации и обострения международной конкуренции в наукоемких отраслях, от развития которых во многом зависит статус государства в мировой табели о рангах; 2) повысить уровень практических знаний, необходимых для принятия решений по учету затрат на промышленных предприятиях.

Предлагаемое учебное пособие в сжатой форме охватывает диапазон наиболее важных тем, изучаемых в управленческом учете, и тех, которые в традиционных программах отсутствуют. К первым относятся структура и содержание управленческого учета, понятия и структура затрат, актуальность решения инновационных задач для российской экономики. Второй группе тем посвящены главы, связанные с базовыми понятиями экономики, основанной на знаниях, с отраслевым управлением затратами и вопросами его развития с точки зрения синергетического подхода.

Для решения последней из поставленных методических задач в каждой главе представлен список контрольных вопросов, включающий учебные задания по наиболее важным моментам.

Авторы будут признательны студентам и коллегам за критические замечания, которые помогут улучшить содержание данного учебного пособия.

# ГЛАВА 1. ИННОВАЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА ЗНАНИЙ

## 1.1. Особенности «новой экономики» как современного этапа в развитии общества

### *Понятие и сущность «экономики, основанной на знаниях»*

Современный этап общественного развития характеризуется непрекращающимися дискуссиями о переходе мировой экономики в качественно новое состояние, называемое одними специалистами постиндустриальной экономикой, другими — новой, информационной экономикой или экономикой, основанной на знаниях (рис. 1.1) [15].



Рис. 1.1. Термины, описывающие современный (будущий) этап в развитии общества, в представлении различных авторов

Зарождение теории постиндустриального общества в ее современном понимании относится к 1960-м годам. Одним из первых термин «постинду-

стриальное общество» стал использовать в своих трудах Д. Белл: «Постиндустриальное общество определяется как общество, в экономике которого приоритет перешел от преимущественного производства товаров к производству услуг, проведению исследований, организации системы образования и повышению качества жизни». Важнейшей экономической особенностью постиндустриального строя Д. Белл считает формирование общества, основанного на производстве услуг и информации.

По словам Зб. Бжезински, «постиндустриальное общество становится технотронным обществом, культура, психология, социальная жизнь и экономика которого формируются под воздействием техники и электроники, особенно компьютеров и коммуникаций. Производственный процесс не является основным решающим фактором перемен, влияющим на нравы, социальный строй и ценности общества» [12].

Э. Тоффлер полагал, что информация выступает как главный вид сырья информационного общества, причем этот вид сырья, в отличие от всех других видов сырья, является практически неисчерпаемым [12].

Термин же «экономика знаний» или «экономика, основанная на знаниях» был введен в научный оборот в 1962 г. ученым Фрицем Махлупом. В свою очередь Питер Друкер, говоря об «обществе знаний», полагал, что распространение информации будет приводить к серьезным изменениям в обществе, а знания станут фактором роста производительности [21].

В работах отечественных исследователей также нет единого мнения относительно термина, который бы наилучшим образом характеризовал современный этап развития общества. Так, А. Бикбов отмечает, что в российском варианте понятия «инновационная экономика» и «экономика, основанная на знаниях» используются как синонимы [26].

Е. Ф. Авдокушин полагает, что использование термина «новая экономика» является достаточно условным и не адекватным. По его мнению, более подходящим определением, отражающим суть этого явления, могло бы стать использование понятия техно-финансовой информационной экономики [18].

Я. Б. Данилевич, подчеркивая различие между экономикой, основанной на знаниях, и экономикой, основанной на инновациях, полагает, что главным для первой из них является понимание знаний в качестве непосредственного объекта — товара — и его продвижение на рынок, т. е. включение в рынок науки и ученых [7].

Интересным к определению новой экономики является подход Ченцовой М. В. Автор предлагает рассматривать новую экономику (в широком смысле «экономику знаний») системно и комплексно, подчеркивая, что в этом случае такая экономика выступает как:

- постиндустриальная экономика, поскольку в ней имеет место увеличение доли сферы услуг, начинающей доминировать в процентном отношении над сферой производства;

- информационная экономика, поскольку информация (знания, наука) начинает играть в ней решающую роль как фактор производства;
- инновационная экономика, поскольку инновационной можно считать такую экономику, в которой знания позволяют генерировать непрерывный поток нововведений, отвечающий динамично меняющимся потребностям, а часто и формирующий эти потребности;
- глобальная сетевая экономика, так как в экономике знаний взаимодействие между носителями знания опосредуется широкими сетевыми связями в глобальном масштабе (появление сети Интернет как новой инфраструктуры экономики).

М. В. Ченцова выделяет определенные особенности экономики знаний как системного феномена (рис. 1.2) [24].

Наиболее активно экономика знаний начала развиваться в последние 15–20 лет, когда компьютерные и телекоммуникационные технологии стали основой развития бизнеса и производства во всех отраслях, а также общественной жизни и социальных институтах. А Интернет и виртуальные системы превратились в средства экономической деятельности большого количества людей.

Формирование информационной экономики связано с пятой по счету информационной революцией в развитии человечества. Первая произошла с возникновением у человека речи, способов формулирования и передачи мыслей другим людям в виде звуковых символов. Это способствовало накоплению опыта, знаний, их распространению и расширению способов объединения усилий людей для совершенствования условий жизни.

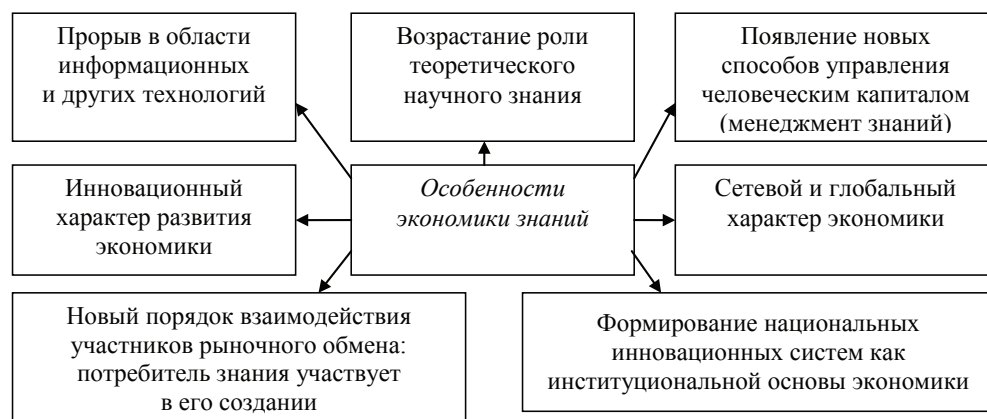


Рис. 1.2. Особенности экономики знаний как системного феномена

Вторая информационная революция связана с появлением письменности, которая значительно увеличила возможности накопления информации, ее передачи, систематизации, что привело к созданию новых видов челове-

ческой деятельности (специальная работа с информацией). Третья революция была обусловлена изобретением книгопечатания, которое значительно расширило доступность информации для широкого круга людей. Это обусловило мощный прогресс в способах накопления, передачи, усвоения знаний, а в результате этого — формирования новых. Четвертая информационная революция связана с изобретением радио и телевидения, благодаря которым кардинально изменились скорость и расстояние передачи информации. В одни и те же информационные процессы оказались вовлечены практически все жители планеты.

Последняя информационная революция порождена развитием ИТ-технологий. Информационные технологии, основанные на компьютерной и телекоммуникационной технике, значительно облегчают людям труд по сбору информации, ее хранению, обработке, передаче, приему и использованию. Они позволяют создавать более совершенные модели объектов и процессов и тем самым полнее и точнее отражать реальный мир, включая производственную и экономическую деятельность. Благодаря своей универсальности и адаптивности, информационные технологии широко распространяются и внедряются в различные виды деятельности, что приводит к многократному росту производительности и интенсивности труда во всех сферах областей. В результате этого экономика приобретает информационный характер, который заключается в том, что ее эффективность и конкурентоспособность начинают все больше зависеть от способности генерировать, обрабатывать и использовать информацию и знания [9].

### *Отличия традиционной и инновационной экономики*

Пятая информационная революция вызвала переход от индустриального общества к информационному. В результате этого знания и информация начали настолько сильно влиять на все виды деятельности, что кардинально изменили соотношение материальных и нематериальных факторов бизнеса. В экономике индустриального общества благосостояние и развитие определялись материальными факторами, в новой же экономике они, прежде всего, определяются знаниями, ноу-хау, инновациями и другими интеллектуальными активами. Нематериальные активы стали все больше и больше преобладать в результатах хозяйственной и экономической деятельности. Знания, идеи, ценный опыт — это нематериальные ресурсы, которые вместе с материальными (деньги и имущество) составляют рыночную, или общую, стоимость предприятия. Доля затрат на поиск знаний, информации, генерирование новых знаний и выработку решений, их адаптацию к новым задачам, обмен ею с партнерами, мониторинг действий конкурентов нередко доходит до 70 % объема общих затрат. Знания стали важнейшим сырьем и результатом экономической деятельности. Поэтому большая часть стоимости

современного бизнеса определяется не материальными активами, а знаниями и информационными ресурсами. Одним из лидеров по этому показателю является известная компания «Майкрософт», в которой стоимость нематериальных активов превосходит стоимость материальных более чем в 40 или 70 раз (по оценкам разных экспертов).

Преобладание нематериальных факторов характерно не только для производственной сферы, но и для сферы услуг. Такие нематериальные активы, как навыки или профессиональные знания, организационные способности, репутация, списки адресатов для почтовой рассылки или другие базы данных, приобретают все большее значение во многих сферах услуг [27].

Еще одно важное отличие. Традиционная экономика как способ организации хозяйства связана с ограниченностью материальных и финансовых ресурсов. Новая экономика — это иной способ ведения хозяйства, обусловленный новыми ресурсами (информацией, знаниями), их мобильностью на базе IT-технологий, модификацией отношений между субъектами и усилением процессов глобализации. Поэтому в современной инновационной экономике производство знаний служит источником экономического роста.

### *Конкурентные преимущества в новой экономике*

Новая экономика, или экономика, основанная на знаниях, имеет не только иное соотношение нематериальных и материальных активов, но и изменение объемов инвестиций в эти активы. В конце 80-х — начале 90-х годов в некоторых успешных компаниях инвестиции в нематериальные активы стали превышать инвестиции в материальные. Сейчас в большинстве преуспевающих зарубежных компаний инвестиции в нематериальные активы во много раз (иногда даже в десятки) превышают инвестиции в материальные. В связи с этим изменяется природа конкурентного преимущества, которое уже основывается не на рыночной позиции, размере или власти компании, как было ранее, а на внедрении знаний во все сферы деятельности организации.

Конкурентные преимущества, основанные на знаниях, включают: мощностные нематериальные активы, которые рассматриваются в качестве указателей (знаков) ценности; стандарты — такие, как, например, операционные системы компьютеров; технологические инновации, защищенные патентами; авторские права или секретные формулы, как в случае с Coca-Cola; или просто репутацию лидера в области инноваций, например Sony [27].

Сегодня конкуренция идет в области нематериальных активов и обработки идей. Можно копировать продукцию компании. Но намного сложнее воспроизвести ее знания. Тот, кто хочет обеспечить устойчивую прибыль, сейчас должен создавать рецепты решений, основанные на знаниях, а не накапливать дефицитные материальные ресурсы. За то время, которое



потребуется конкурентам для воспроизведения продукта, компания-лидер приобретет новые знания, которые затем реализует в виде нового, более привлекательного продукта.

Нематериальное — это движущая сила новой экономики. Сегодня развитием мировой экономики движет то, что нельзя увидеть. Нематериальный, интеллектуальный капитал — вот новое богатство отдельных компаний и целых наций [27].

Специалисты выделяют следующие характерные черты новой экономики:

- реструктуризация производства и его процессов, переход к массовому изготовлению благ и электронной коммерции;
- появление и развитие новых методов и инструментов управления на основе использования информационных технологий и интеллектуальных активов;
- повышение прозрачности бизнеса, разграничение его основных и второстепенных функций и передача последних на аутсорсинг;
- усиление фактора информации, знаний в производственной и коммерческой деятельности;
- глобализация связей и зависимостей, определяющая необходимость встраивания каждого субъекта (фирмы) в глобальный сетевой бизнес и нахождения своей ниши в глобальном разделении труда [23];
- увеличение доли добавленной стоимости в конечном продукте промышленности.

## **1.2. Управление знаниями в инновационной деятельности**

---

### *Предпосылки возникновения менеджмента знаний*

Превращение знания в реальный фактор производства вызвало к жизни такую специфическую область управления, как менеджмент знаний или управление корпоративными знаниями.

Предпосылки возникновения менеджмента знаний:

- технологические (технологии искусственного интеллекта);
- научно-методологические (системные исследования, кибернетика, когнитивная психология, менеджмент, инноватика);
- экономические (превращение знания в экономический актив).

Разработки систем искусственного интеллекта можно назвать технологическими предпосылками возникновения управления знаниями, которые во многом базируются на глубоком изучении человеческой психики, познавательной деятельности, т. е. на достижениях психологической науки.

Системные исследования показали общность процессов взаимодействия, организации и управления в машинах, организмах, группах, организациях;

кибернетика раскрыла генезис механизма управления в системах и связала понятия управления и информации. Практическим следствием этих идей явилось формирование нового типа научного мировоззрения.

Главной экономической предпосылкой возникновения управления знаниями послужило превращение знания в ценный рыночный актив и стремление корпоративных менеджеров эффективно использовать его для укрепления конкурентных преимуществ фирмы. Это, в свою очередь, предполагает развитие и активное использование достижений менеджмента (прежде всего инновационного), маркетинга, экономической теории и конкретных экономических дисциплин, а затем и управление творческим потенциалом создателей новых знаний. Повышается значимость таких дисциплин, как управление человеческими ресурсами, когнитивная психология, инноватика. В рыночной экономике знание становится рыночным активом, требующим соответствующей правовой охраны, поэтому большое значение приобретает область юриспруденции, посвященная охране интеллектуальной собственности. Таким образом, теоретическим базисом управления знаниями служит совокупность наук, охватывающих различные аспекты изучения биологических, социальных и технологических процессов.

Рассматриваемая область управления прошла эволюционный путь развития — от систем передачи технологий к системам обмена технологиями, а от них — к обмену знаниями и к инновационным системам знаний, интегрирующим в себе не только технологические, но и управленческие, экономические, психологические аспекты.

Причинами растущего интереса к управлению знаниями являются:

- наличие информационной составляющей в любой сфере бизнеса;
- информационная перегрузка руководителей и сотрудников компаний;
- существенные затраты рабочего времени сотрудников на поиск необходимой информации и на общение с целью получения необходимых знаний и информации;
- потеря опыта и знаний сотрудников в случае их ухода из компании;
- необходимость сохранения не только «формализованных» (задокументированных), но и неформализованных знаний сотрудников;
- необходимость управления входящими информационными потоками и знаниями о клиентах и партнерах.

### *Управление знаниями предприятия*

Для управления предприятием знания — это фактор, обеспечивающий эффективность использования всех ресурсов бизнеса, создания и развития его конкурентных преимуществ.

Управление знаниями связано и с запасом, и с движением знаний. Запас — это специальные знания и знания, хранящиеся в компьютерных си-

стемах. Движение представляет собой способы, которыми знания передаются от них работников к другим и от работников в базы данных. Управление знаниями подразумевает преобразование ресурсов знаний путем выявления полезной и необходимой информации и ее последующего распространения и использования наиболее эффективным способом.

Управление знаниями — это процесс создания, приобретения, овладения, распределения и использования знаний, который увеличивает знания и показатели труда (Х. Скарбороу).

Знания можно хранить в базах данных, в описаниях, отчетах, библиотеках, стратегических документах и инструкциях. Они могут передаваться внутри организации посредством информационных систем или такими традиционными способами, как совещания, стажировки, курсы, мастер-классы, письменные сообщения, видео- и аудиосвязь. Внутренние информационные сети предприятия (интранет) обеспечивают дополнительное эффективное средство для передачи знаний.

Эффективность управления знаниями определяется:

- масштабом управления данным ресурсом (привлекаются ли для принятия решений знания отдельных людей, совокупные знания предприятия или нескольких компаний, т. к. совокупные знания нескольких объектов превышают знания каждого в отдельности);
- возможностью генерировать новые знания (в конкурентной рыночной среде важным является умение получать и использовать новую информацию, а для этого необходимы новые знания);
- созданием базы корпоративных знаний (для решения постоянно возникающих новых проблем необходим доступ к подобной системе, т. к. обеспечить каждого работника всеми необходимыми знаниями практически невозможно).

### *Классификация знаний предприятия*

Управление знаниями, по сути дела, есть использование знаний для отыскания наиболее эффективных способов применения имеющейся информации в целях получения необходимых результатов. В настоящее время знание систематически и целенаправленно применяется для того, чтобы определить, какие новые знания требуются, является ли получение таких знаний целесообразным и что следует предпринять, чтобы обеспечить эффективность их использования. Иными словами, знание применяется для систематических нововведений и новаторства.

В виду этого используемые организацией знания классифицируются на коренные, обеспечивающие успех и инновационные.

*Коренные знания* — это необходимый минимум, позволяющий компании действовать на определенном рынке или в секторе экономики. Но облада-

ние коренными знаниями не может обеспечить долговременную конкурентную значимость фирмы, хотя и создает определенный барьер входу в отрасль. Коренные знания обычно имеют все участники отрасли, и, следовательно, они обеспечивают определенное преимущество перед фирмами, желающими войти в отрасль.

*Знания, обеспечивающие успех*, снабжают фирму конкурентным потенциалом. Фирма может иметь тот же уровень, кругозор или качество знаний, как и ее конкуренты, хотя специфические знания могут помочь ей использовать стратегию дифференциации. Эти фирмы могут выбрать конкуренцию по знаниям в сходной конкурентной позиции, надеясь, что они знают больше конкурентов.

*Инновационные знания* дают фирме возможность лидировать в отрасли. Благодаря этим знаниям фирма получает возможность изменить «правила игры».

Знания не статичны, и то, что сегодня является инновационным знанием, завтра неотвратимо станет коренным. Таким образом, защита и улучшение конкурентной позиции требуют постоянного обучения и восприятия знаний. Способность фирмы обучаться, аккумулировать знания из опыта и создавать на его основе инновационные продукты может обеспечить ей стратегическое преимущество.

### *Ресурсный подход к управлению знаниями*

Опираясь на ресурсный подход к стратегическому менеджменту, предполагается, что конкурентное преимущество основывается на определенных устойчивых, базовых преимуществах. Базовые (или отличительные) преимущества — это комбинации ресурсов и внутреннего потенциала, которые являются уникальными у конкретного бизнеса и порождают его конкурентное преимущество, создавая уникальную стоимость, оцениваемую клиентом. Знание неразрывно связано с базовыми преимуществами.

Для того чтобы базовые преимущества были источником устойчивого превосходства и эффективности, они должны быть адаптивными и сложными для подражания, т. е. уникальными. Новые знания интегрируются с существующими в организации для разработки уникального видения и создания новых, более значимых знаний. Следовательно, существенность знания как основы конкурентного преимущества идет от знания большего, чем у конкурентов, при наличии временных ограничений для конкурентов в достижении такого же уровня знаний. Если организация может идентифицировать те области деятельности, где ее знания дают ей преимущество в конкуренции, и если эти уникальные знания способны обеспечить прибыль, то может возникнуть мощное и существенное конкурентное преимущество фирмы в выделенных областях. Следовательно, знания могут составлять наиболее

важный ресурс организации, а способность получать, интегрировать, накапливать, сохранять и применять их есть наиболее важный способ создания конкурентного преимущества.

Из всего вышесказанного следует, что компании должны научиться управлять знаниями, потому что, с одной стороны, знания превратились в наиболее важный продукт, и с другой — эффективное использование знаний является ключевым фактором в изучении потребностей рынка и их удовлетворении наиболее инновационным способом.

### *Специфика знаний как объекта управления*

Особенности данного вида управленческой деятельности обусловлены сложностью и многоаспектностью знания как объекта и ресурса управления.

Отличительные особенности знания как информационного ресурса определяют специфику управления им. Во-первых, знания являются и ресурсом, и объектом управления практически во всех подразделениях и в рамках всех функций, поскольку не существует таких видов деятельности в организации, для которых знания не были бы источником развития и совершенствования. Во-вторых, управление знаниями непосредственно связано с использованием современных информационных технологий, сети Интернет, других разветвленных и универсальных сетей, позволяющих накапливать и распространять необходимые знания. В-третьих, функция управления знаниями играет интеграционную и координационную роль в процессе организационного обучения. В-четвертых, важным условием эффективного управления знаниями следует считать возможность каждого работника организации участвовать в формировании корпоративной памяти и осуществлении задач организации. При этом все члены организации должны сознавать, что, передавая знания, они способствуют регулированию деятельности организации, выполнению общих целей и задач.

Однако управление знаниями — это не самоцель, а инструмент повышения конкурентоспособности организации в быстро меняющейся современной экономике. Фирмы, внедряющие у себя программы по управлению знаниями, прежде всего, стремятся к повышению общей прибыльности и рыночной доли компании.

### *Роль менеджмента знаний в управленческой деятельности*

В деятельности фирм-инноваторов управление знаниями не только выступает катализатором инноваций и творческой активности, но и обеспечивает средства и инструменты, с помощью которых инновационные идеи могут быть выявлены, распространены и внедрены, способствуя в дальнейшем появлению еще большего количества новых идей.

Управление знаниями как вид управленческой деятельности реализует следующие функции:

- выявление, отбор, синтез, обобщение, хранение, восстановление и распространение реальных знаний, чем создается дополнительная ценность имеющейся информации;
- представление информации в пригодном и полезном для использования виде;
- создание интерактивной обучающей среды, где люди активно обмениваются имеющимися знаниями и используют все возможности для приобретения новых.
- Реализация этих функций предполагает минимум три основных компонента управления знаниями:
- люди (им передается опыт для создания новых идей (нововведений));
- процессы (нужны для совместного использования и распространения информации);
- технологии (необходимы для быстрой и эффективной работы людей и протекания процессов).

Реализация функций по управлению знаниями должна привести к решению двух основных задач. Первая — это эффективность, использование знаний для роста производительности путем увеличения быстродействия или снижения затрат. Вторая — инновации, создание новых продуктов и услуг, новых предприятий и новых бизнес-процессов, систематическое, точное и продуманное формирование, обновление и применение инноваций с целью максимизации эффективности предприятия и прибыли от активов, основанных на знаниях.

Исходя из необходимости решения этих задач, разрабатывается содержание программ по управлению знаниями. Выделяют два подхода в понимании того, что представляет собой управление знаниями с содержательной точки зрения. В первом управление знаниями отождествляют с информационными технологиями, управлением системами и потоками информации. Во втором управление знаниями рассматривается как распространение и поиск опыта людей и актуальной информации в среде связанных между собой людей или групп людей. Главное содержание таких определений — обмен идеями, решениями и актуальной информацией при попытках создавать новые решения.

Оба подхода целесообразно рассматривать в совокупности с задачами стратегического менеджмента.

С точки зрения тактики, процесс управления знаниями начинается со сбора данных, необходимых для повседневной деятельности. Затем собранная информация используется для создания новой стоимости и получения дохода, далее в ходе производственного процесса происходит обучение, и наконец, новые данные вносятся обратно в систему, где они становятся доступны другим работникам при решении стоящих перед ними задач. На стратеги-

ческом уровне управление знаниями требует создания, поддержания и постоянной переоценки интеллектуального капитала организации в соответствии с ее будущими потребностями.

### *Этапы управления знаниями*

Система управления знаниями укрупнено включает в себя три этапа:

1. Формирование знаний (идентификация, приобретение, развитие, воспроизведение).
2. Распространение знаний (управление квалификацией, управление коммуникационными потоками).
3. Использование знаний (формирование культуры знаний, управление персоналом, управление качеством).

Предмет управления знаниями весьма обширен, и процесс управления ими более сложен, чем процесс управления рыночными активами или интеллектуальной собственностью. Главной проблемой здесь является то, что многие важные для организации знания существуют в неявном виде, и передача их или даже просто идентификация может оказаться достаточно затруднительной.

С идентификации (выявления) знаний начинается процесс понимания содержания системы знаний и интеллектуального капитала организации. Главной задачей здесь становится выявление тех знаний, индивидуальных и коллективных, которые можно рассматривать как актив. Для этого необходимо:

1. Определить виды знаний, существующих в организации (явные, неявные, научные, практические и т. д.), и выделить преобладающие. Наряду с индивидуальным знанием, которым обладают отдельные сотрудники, необходимо проанализировать и организационное знание.
2. Постараться выявить и, насколько возможно, зафиксировать неявные знания. Переход скрытого знания в явное, т. е. кодификация знания, очень важен, так как делает его понятным и полезным для других. Посредством кодификации неявное знание может быть организовано и использовано совместно с другими потребителями. Однако не всякое неявное знание можно подвергнуть кодификации, так как оно в значительной степени состоит из персонально накопленного, приобретенного в процессе обучения знания, поэтому индивидуальные действия часто не могут быть отделены от него.
3. Определить степень детализации и уровни, на которых сотрудники владеют знаниями. Степень детализации знаний определяется объемом знаний, необходимых для выполнения конкретной работы. Сотрудники организации будут использовать в своей работе различные объемы знаний, владея ими при этом в разной степени. Необходимо



разобраться, выполняет ли каждый работник задачи, соответствующие его уровню знаний, и соответствует ли эта иерархия требованиям компании.

4. Определить степень значимости знаний. Это связано с разработкой политики в отношении развития знаний, которая, в свою очередь, обусловлена общей стратегией компании.

### *Политика управления знаниями*

Политика управления знаниями должна соответствовать корпоративной культуре и философии управления компанией. Она должна расставить приоритеты в отношении знаний, закладывающие правовые, экономические и этические основы использования знаний. В процессе разработки политики в отношении знаний решаются следующие задачи:

- постановка цели учета и развития знаний; выявление потребности в недостающих знаниях другого уровня или из другой области;
- определение методов выявления недостающих или излишних знаний;
- создание механизмов обратной связи для подтверждения соответствия системы знаний требованиям стратегии организации;
- создание механизмов для развития и приобретения знаний;
- разработка политики управления знаниями для данной организации;
- создание механизмов обучения сотрудников и партнеров.

В процессе распространения знаний организуется трансфер знаний из базы и от источников к тем, кто в них нуждается. Масштабы и скорость трансфера и диффузии знаний зависят от социально-экономических факторов, определяющих взаимоотношения новшества и среды, в которой оно распространяется. К этим факторам относятся: а) характеристики самого знания, определяющие его новизну, сложность восприятия и усвоения по сравнению с существующим; б) параметры среды, в которой распространяется знание; в) наличие информации о новом знании.

Преобразование знаний в конкурентные преимущества зависит от того, как осуществляются обмен и управление знаниями в рамках не только организации, но и сотрудничества с другими компаниями. На основе этого можно определить основную цель управления знаниями как сокращение дефицита знаний путем их генерации, выявления, диффузии и использования знаний для повышения конкурентоспособности субъекта.

Опыт формирования национальных и локальных инновационных систем развитых стран и России продемонстрировал необходимость соблюдения ряда условий эффективного трансфера и коммерциализации знаний и технологий. Среди основных условий выделяют следующие:

- потребность в инновации (новые мотивации деятельности);



- востребованность нового продукта или технологии рынком (рыночный потенциал инновации);
- техническую осуществимость;
- наличие у субъектов инноваций навыков управления знаниями и технологиями;
- многообразие связей и взаимодействий между субъектами инновационной деятельности, пользователями инноваций, органами власти и т. д.;
- активный обмен знаниями и идеями по проблемам технологий и рынка;
- соответствующее финансовое обеспечение.

Для эффективного управления знаниями в любой отрасли (или организации) необходимо наличие адекватного организационного контекста: организационной культуры; организационной структуры; организационной инфраструктуры и коммуникаций.

Перечисленные элементы выходят за рамки собственно знаний. Они включают также инструменты их развития (например, элементы инфраструктуры и коммуникаций). Вовлечение этих элементов в процесс управления возможно на базе использования ряда новых концепций современного менеджмента, таких как:

- интеллектуальный капитал;
- обучающаяся организация;
- применение информационных технологий;
- бенчмаркинг, использование передового опыта;
- формирование команд и групповая работа.

Концепция интеллектуального капитала в настоящее время является одним из базовых инструментов управления для организаций, стремящихся поддержать свою инновационную активность и конкурентоспособность.

### **1.3. Статистический учет инноваций**

#### *Обзор терминов*

Меры по реформированию российской статистики, предпринятые в 1993–1999 гг., способствовали не только качественному совершенствованию ряда традиционных ее разделов, но и появлению совершенно новых направлений, нацеленных на исследование актуальных аспектов экономического и социального развития страны в современных условиях и на перспективу. Среди них и статистика инноваций, призванная отразить процессы создания, внедрения и распространения на рынке новых либо усовершенствованных продуктов, услуг, технологических процессов. Основные задачи статистики инноваций охватывают также измерение ресурсов, направляемых на инновационную деятельность, оценку факторов, благоприятствующих иннова-

циям или тормозящих их, анализ влияния инновации на результаты деятельности предприятий.

В российской статистике применяется следующая терминология.

Инновационная деятельность — вид деятельности, связанный с трансформацией идей (обычно результатов научных исследований и разработок либо иных научно-технических достижений) в технологически новые или усовершенствованные продукты или услуги, внедренные на рынке, в новые или усовершенствованные технологические процессы или способы производства (передачи) услуг, использованные в практической деятельности.

Инновационные товары, работы, услуги — товары, работы, услуги, новые или подвергавшиеся в течение последних трех лет разной степени технологическим изменениям.

Технологические инновации — деятельность организации, связанная с разработкой и внедрением:

- технологически новых продуктов и процессов, а также значительных технологических усовершенствований в продуктах и процессах;
- технологически новых или значительно усовершенствованных услуг;
- новых или значительно усовершенствованных способов производства (передачи) услуг.

Организационные инновации (с 2000 г.) — реализация нового метода в ведении бизнеса, организации рабочих мест, внешних связей.

Маркетинговые инновации (с 2006 г.) — реализация новых или значительно улучшенных изменений в дизайне и упаковке товаров, работ, услуг; использование новых методов продаж и презентации товаров, работ, услуг, их представления и продвижения на рынки сбыта; формирование новых ценовых стратегий.

Экологические инновации (с 2009 г.) — новые и значительно усовершенствованные товары, работы, услуги, производственные процессы, организационные или маркетинговые методы, способствующие повышению экологической безопасности, улучшению или предотвращению негативного воздействия на окружающую среду.

Организация, осуществлявшая в отчетном периоде инновационную деятельность, — организация, имевшая в отчетном периоде затраты на инновации.

### *Зарубежный опыт оценки инновационной деятельности*

Статистика инноваций, основанная на единых международных подходах, начинается отсчет с 1989 г. Инициатором ее стала Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Экспертами ОЭСР была подготовлена серия методологических руководств, образующих так называемую

«Семью Фраскати» (г. Фраскати, Италия, известный тем, что в нем странами-членами ОЭСР в 1963 г. было подготовлено Руководство Фраскати «Стандартная практика для обследования исследований и экспериментальных разработок»), включающую рекомендации по измерению и интерпретации данных баланса платежей за технологию (1990 г.); по сбору данных о технологических инновациях — Руководство Осло (1992 г.); по использованию патентных данных в качестве показателей науки и техники (1994 г.); по измерению кадровых ресурсов науки и техники — Канберрское Руководство (совместно с Евростатом, 1995 г.). Последняя версия Руководства Осло, третья по счету, подготовленная совместно ОЭСР и Евростатом, была издана в 2005 г. [31].

Третье издание Руководства Осло открывает возможности более углубленного исследования инновационной деятельности по целому ряду направлений, включая оценку условий и факторов инновационного развития. Система измерения инноваций расширяется в трех направлениях. Во-первых, исследуются новые типы инноваций — маркетинговые и организационно-управленческие. Во-вторых, большее внимание в исследовании инновационных процессов уделяется кооперационным связям с другими организациями и предприятиями. В-третьих, учитывается важность инноваций, осуществляемых в отраслях с меньшей наукоемкостью (отрасли сферы услуг, низкотехнологичные отрасли обрабатывающей промышленности).

Новое издание Руководства Осло, объединяющее указания по сбору данных и интерпретации инновационных индикаторов с учетом возможности межстрановых сопоставлений, включает следующие основные разделы:

1. Цели, задачи, объект и предмет исследования инновационных процессов.
2. Теория инноваций.
3. Основные определения.
4. Институциональные классификации.
5. Инновационное сотрудничество и взаимосвязи в инновационных процессах.
6. Измерение инновационной деятельности.
7. Стратегические цели, результаты и факторы, препятствующие инновационной деятельности.
8. Порядок проведения обследования.

В настоящем Руководстве в качестве объекта исследования выступают предприятия предпринимательского сектора, включая добывающие, обрабатывающие производства, отрасли сферы услуг. Инновации рассматриваются только на уровне предприятия, не затрагиваются изменения в масштабе всей экономики или отдельного вида экономической деятельности, такие, например, как появление нового рынка, возникновение нового источника сырья или полуфабрикатов, реорганизация отрасли.

### *Отечественный опыт оценки инновационной деятельности*

В России с учетом рыночных преобразований статистика инноваций началась с 1994 г. Инициатором разработки и внедрения статистики инноваций был Институт статистических исследований и экономики знаний (ИСИЭЗ) Государственного университета — Высшей школы экономики (ГУ-ВШЭ).

Статистическое исследование, проводимое Росстатом, в сфере инновационной деятельности базируется на следующих основных принципах [46]:

- системный подход к измерению инноваций, обеспечивающий исследование инновационных процессов в тесной взаимосвязи с внешней средой: социальным, политическим и культурным окружением;
- комплексность в исследовании инновационного процесса, предполагающая охват всех его звеньев, от проведения научных исследований и разработок до внедрения нововведений в практику, выхода продукции на рынки сбыта и получения экономического эффекта;
- последовательный охват статистическим наблюдением различных типов инноваций и видов экономической деятельности;
- разработка и использование единого понятийного аппарата, обеспечение взаимосвязи и преемственности основных показателей инновационной деятельности для всех этапов статистических обследований;
- обеспечение международной сопоставимости показателей инновационной деятельности;
- построение системы статистических показателей и программы обследования, инновационной деятельности, обеспечивающих получение информации, имеющей как теоретическое, так и прикладное значение;
- систематический характер проводимых статистических исследований.

В настоящее время международная статистика инноваций развивается довольно динамично. С каждым новым раундом обследований технологических инноваций их программа совершенствуется: уточняются определения рассматриваемых понятий и их измерители; модифицируются уже используемые показатели и вводятся новые; статистические измерения распространяются на неисследованные ранее отрасли, виды и механизмы инновационной деятельности.

В настоящее время развитие статистики инноваций осуществляется в связи с разработкой и внедрением программы четвертого европейского обследования (CIS-IV), в соответствии с которым была переработана национальная программа статистического наблюдения за инновационной деятельностью (форма № 4 — инновация «Сведения об инновационной деятельности орга-

низаций», утверждена постановлением Росстата от 27.07.2006 г. № 42). В данное обследование вовлечены организации добывающих, обрабатывающих производств, производства и распределения электроэнергии, газа и воды, организации сферы услуг, среди которых помимо отрасли связи и деятельности, связанной с использованием вычислительной техники и информационных технологий, также организации оптовой торговли.

Методологической основой разработки и совершенствования статистики инноваций служит система статистических показателей инновационного потенциала, формируемая на основе систематизированных результатов анализа зарубежного и отечественного опыта исследования инноваций в виде, отвечающем требованиям государственной научно-технической и инновационной политики и гармонизированном с международными стандартами ОЭСР и Евростата. В составе системы показателей инновационного потенциала выделяются характеристики инновационных предприятий, ресурсов научных исследований и инновационной деятельности, их результатов, внутренних и внешних связей, отражающих целевую ориентацию инновационной деятельности и др. Всю совокупность показателей инновационного потенциала можно систематизировать следующим образом [2]:

1. Основные показатели инновационной деятельности.
  - 1.1. Совокупный уровень инновационной активности.
  - 1.2. Уровень развития технологических, организационных и маркетинговых инноваций.
2. Число и состав организаций, осуществлявших инновационную деятельность, и виды инновационной деятельности.
  - 2.1. Организации по видам инновационной деятельности.
  - 2.2. Организации по видам кооперационных связей.
  - 2.3. Малые инновационные предприятия.
3. Объем и структура текущих и капитальных затрат на технологические, организационные и маркетинговые инновации.
  - 3.1. Показатели затрат на технологические инновации.
  - 3.2. Показатели затрат по видам инновационной деятельности.
  - 3.3. Показатели затрат по типам инноваций.
  - 3.4. Показатели затрат по источникам финансирования.
  - 3.5. Показатели затрат на организационные инновации.
  - 3.6. Показатели затрат на маркетинговые инновации.
4. Объем инновационных товаров, работ, услуг.
  - 4.1. Показатели объема инновационных товаров, работ, услуг.
  - 4.2. Показатели новизны инновационных товаров, работ, услуг.
    - 4.2.1. Товары, работы, услуги, новые для рынка.
    - 4.2.2. Товары, работы, услуги, новые для фирмы.
    - 4.2.3. Усовершенствованные товары, работы, услуги.
  - 4.3. Показатели экспорта инновационных товаров, работ, услуг.

4.4. Показатели объема товаров, работ, услуг, произведенных с использованием маркетинговых инноваций.

5. Показатели результатов инновационной деятельности, позволяющие оценить степень их влияния на экономическое развитие.

5.1. Расширение ассортимента товаров, работ, услуг.

5.2. Расширение рынков сбыта или доли рынка.

5.3. Улучшение качества товаров, работ, услуг.

5.4. Увеличение занятости.

5.5. Усовершенствование производства.

6. Показатели технологического обмена, характеризующие процессы приобретения и передачи новых технологий.

6.1. Показатели приобретения технологий.

6.2. Показатели передачи технологий.

6.3. Показатели технологического обмена по формам приобретения (передачи) технологий.

7. Показатели интенсивности кооперационных связей организаций реального сектора экономики в сфере исследований, разработок и инноваций.

7.1. Показатели постоянной кооперации.

7.2. Показатели кооперации в рамках конкретного проекта.

7.3. Показатели разовой неформальной кооперации, не связанной с конкретным проектом.

7.4. Показатели кооперации по странам и регионам.

7.5. Показатели кооперации по типам партнеров.

8. Показатели источников информации для инноваций.

8.1. Показатели внутренних источников информации.

8.2. Показатели рыночных источников информации.

8.3. Показатели институциональных источников информации.

9. Показатели используемых методов защиты изобретений, научно-технических разработок.

9.1. Показатели формальных методов защиты.

9.2. Показатели неформальных методов защиты.

10. Показатели факторов, препятствующих инновационной деятельности.

10.1. Показатели экономических факторов.

10.2. Показатели внутренних факторов.

11. Показатели организационных инноваций.

12. Показатели маркетинговых инноваций.

13. Общие организационно-экономические показатели.

13.1. Жизненный цикл товаров, работ, услуг.

13.2. Основные рынки сбыта.

13.3. Инвестиции в основной капитал.

13.4. Среднесписочная численность работников.

Данная система статистических показателей, характеризующих инновационную деятельность промышленных организаций, включает 13 разделов. Информация собирается по России в целом, субъектам Российской Федерации, федеральным округам, видам экономической деятельности, формам собственности. На основе совокупности полученных данных о результатах инновационной деятельности отдельных организаций и предприятий можно получить комплексную характеристику уровня инновационного развития региона.

В соответствии с модернизацией международных стандартов отечественная статистика инноваций также постоянно совершенствуется как в методологическом, так и в практическом плане. Методологический прогресс определяется развитием теории инновационных систем, более глубоким пониманием закономерностей и механизмов инновационных процессов, совершенствованием методов измерения инноваций. Практический аспект выражается, в частности, в постепенном охвате все большего числа отраслей экономики. Если первоначально периодическому статистическому наблюдению подлежали отрасли добывающей и обрабатывающей промышленности, то впоследствии этот круг был расширен за счет сферы услуг.

## Контрольные вопросы

1. Раскройте понятия «знание», «экономики знаний», «инновационная деятельность».
2. Перечислите конкурентные факторы в условиях «экономики знаний».
3. Какие виды знаний важны для предприятий как субъектов рыночных отношений?
4. Назовите этапы управления знаниями.
5. Сформулируйте суть связи понятий «управление знаниями» и «управление инновационной деятельностью».
6. Перечислите основные группы показателей инновационной деятельности, используемые государственными органами статистики РФ.
7. Каким образом организован сбор статистической информации об инновационной деятельности предприятий в РФ?
8. Перечислите основные принципы статистического исследования инновационной деятельности, применяемые Росстатом.
9. Опишите основные тенденции в развитии статистики инноваций в мировой практике.



# ГЛАВА 2. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

---

## 2.1. Понятие управленческого учета

---

**У**правленческий учет — часть информационной системы предприятия. Эффективность управления производственной деятельностью обеспечивает информация о деятельности от структурных подразделений, служб и отделов предприятия. Эту информацию управленческий учет формирует для руководителей разных уровней управления внутри предприятия в целях принятия ими правильных управленческих решений.

Содержание управленческого учета определяется целями управления: оно может быть изменено по решению администрации с учетом конкретных интересов и целей, поставленных перед руководителями внутренних подразделений.

Становление *управленческого учета* произошло на базе производственного учета, поэтому основное его *содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах*, что нашло отражение в определении понятия «управленческий учет», появившемся в последнее время в переводной и отечественной экономической литературе, а также и в работах по бухгалтерскому учету и использованию его информации в управленческой деятельности.

### *Цели и задачи управленческого учета*

*Управленческий учет* — неотъемлемая часть процесса управления, которая обеспечивает информацию для планирования, управления и контроля. Управленческий учет можно определить как комплексную систему учета, планирования, контроля и анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах. Эта информация необходима для оперативного приня-



тия управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Соответственно *целями управленческого учета* являются:

- выработка рекомендаций на будущее на основе анализа прошедших явлений;
- обеспечение менеджеров организации информацией для принятия объективных, оперативных управленческих решений.

Отсюда вытекают *основные задачи управленческого учета*:

- выявление и измерение основных показателей, характеризующих деятельность организации;
- сбор и хранение информации о значениях показателей деятельности;
- подготовка и обработка информации в соответствии с целью;
- анализ результатов;
- передача результатов анализа на соответствующие уровни управления организацией;
- калькулирование затрат продукции;
- планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности организации;
- составление отчетов для контроля деятельности;
- предоставление объективной информации для принятия нестандартных решений в процессе управления организацией;
- прогнозирование и выбор наиболее эффективных путей развития организации.

Соответственно система понятий управленческого учета фокусируется на качественной информации, которая является основой для построения методов и приемов управленческого учета.

В таком случае управленческий учет можно определить как процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и передачи информации (финансовой и операционной), который менеджеры предприятия используют в целях планирования, оценки и управления внутри организации и гарантии учета и правильного использования ресурсов.

### *Возможности управленческого учета*

Управленческий учет является неотъемлемой частью процесса управления и обеспечивает существенную информацию для:

- управления текущей деятельностью организации;
- планирования ее будущей стратегии, тактики и операций;
- оптимизации использования ее ресурсов;
- измерения и оценки производительности;
- исключения субъективных оценок в процессе принятия решения;
- улучшения внутренних и внешних связей.

Эффективно функционирующая система управленческого учета позволяет:

- получать объективную и качественную информацию о себестоимости каждого вида продукции, выпускаемой предприятием;
- анализировать отклонения от запланированных результатов и выявлять их причины;
- выявлять резервы повышения эффективности деятельности организации;
- обеспечивать контроль наличия и движения имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- использовать гибкую систему ценообразования с учетом информации о таких же видах продукции, выпускаемых другими производителями;
- производить конкурентоспособную продукцию, цена которой может быть уменьшена за счет снижения определенных видов издержек;
- принимать обоснованные и эффективные управленческие решения, позволяющие значительно увеличить прибыль предприятия и т. д.

Для организации управленческого учета целесообразно применять системный подход.

Системы учета можно рассматривать в нескольких аспектах. Одним из важнейших аспектов является организационный. Об *организационном аспекте* управленческого учета можно говорить настолько, насколько он необходим для процессов управления на предприятии.

Другим важнейшим моментом, который отмечается всеми авторами при определении сущности управленческого учета, является *аналитичность информации*, т. е. пригодность её для дальнейшего анализа. В составе управленческого учета информацию идентифицируют, собирают, группируют, изучают в целях достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и определения их доли участия в получении прибыли предприятия. Эффективность производственной деятельности представлена в учете как результат сопоставления фактических или стандартных затрат и результатов расходов.

### *Определение сущности управленческого учета*

Установлению сущности управленческого учета способствует рассмотрение совокупности признаков, характеризующих его как *целостную информационно-контрольную систему предприятия*: непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Разные авторы по-разному раскрывают сущность управленческого учета, опираясь на пять основных подходов:

- *бухгалтерский*: управленческий учет — подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает управленческий аппарат компании информацией, необходимой для планирования, управления и контроля деятельности организации. Управленческий учет — внутренняя задача каждого предприятия или фирмы;
- *информационный*: управленческий учет представляет собой интегрированную систему подготовки информации для прогнозирования, планирования, нормирования и бюджетирования расходов и доходов, затрат и издержек производства (обращения), их контроля и анализа в целях управления и решения проблем развития организации;
- *процессный*: управленческий учет — процесс в рамках предприятия, который обеспечивает его управленческий аппарат информацией для планирования, управления и контроля хозяйственной деятельности. Этот процесс состоит в выявлении, измерении, сборе, анализе подготовке, интерпретации, передаче и приеме информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций;
- *комплексный*: управленческий учет — комплексная научная дисциплина. Он объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и управленческий анализ и др.;
- *системный*: управленческий учет — система внутрифирменного управления, включающая все существующие на предприятии системы учета.

Управленческий учет — интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации направлений будущего развития предприятия.

## 2.2. Предмет и объект управленческого учета

---

Характеризуя сущность управленческого учета, следует отметить его важнейшую особенность: управленческий учет связывает процесс управления с учетным процессом.

### *Предмет управленческого учета*

*Предметом управления* является процесс воздействия на объект, или процесс управления, в целях организации и координации деятельности людей для достижения максимальной эффективности производства. Управление воздействует на предмет управления с помощью планирования, организации, координации, стимулирования и контроля. Именно эти функции выполняет управленческий учет, образуя собственную систему, которая отвечает целям и задачам управления.

*Предметом управленческого учета* является производственная деятельность организации в целом и его отдельных структурных подразделений, которые по отношению к производственной деятельности классифицируются следующим образом:

- подразделения главных затрат, в которых непосредственно производится продукция;
- подразделения вспомогательных затрат, производящие продукцию для внутреннего потребления, оказывающие услуги в процессе производства.

Для каждого места возникновения затрат, на которые приходится издержки, устанавливаются свои единицы измерения. Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству организации обеспечить эффективный и оперативный контроль эффективности работы как организации в целом, так и его структурных подразделений; распределять накладные издержки между отдельными видами продукции в процессе калькулирования себестоимости продукции.

### *Объекты управленческого учета*

*Объектом управленческого учета* являются:

1. Издержки в целом по предприятию и по его структурным подразделениям. Они могут быть классифицированы таким образом:

- по видам: материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на государственное и обязательное медицинское страхование, амортизационные отчисления, прочие расходы. Учет издержек по видам позволяет оценить структуру затрат, учесть долю каждого вида затрат в общих затратах;
- по месту их возникновения. Местом возникновения затрат является структурное подразделение организации, функциями которого являются планирование, нормирование, учет издержек производства для контроля и управления затратами. Места возникновения затрат — цеха, производственные участки, бригады, отделы (технического контроля, главного механика, рекламы, финансовый) и т.д.;
- по центрам ответственности, т.е. по отдельным сегментам организации, за результаты деятельности каждого из них несет ответственность его руководитель;
- по носителям затрат;

2. Результаты хозяйственной деятельности организации и ее подразделений;

3. Финансовые результаты (затраты) центров ответственности;

4. Внутреннее ценообразование;

5. Бюджетирование и внутренняя отчетность.

Часть управленческого учета, объектом учета которого являются исключительно производственные издержки, называется *производственным учетом*. Система производственного учета позволяет оценить себестоимость единицы продукции, размер прибыли, приходящейся на единицу продукции, уровень рентабельности конкретного вида продукции, а также продукции всего предприятия в целом.

*Предметом управленческого учета* выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством. Содержание предмета раскрывают его многочисленные объекты, которые можно объединить в две группы:

- производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;
- хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.
- В состав производственных ресурсов входят:
- основные средства — средства труда (машины, оборудование, производственные здания и т. д.), их состояние и использование;
- нематериальные активы — объекты долгосрочного вложения (право пользования землей, стандарты, лицензии, товарные знаки и т. д.), их состояние, а также характер и направления использования;
- материальные ресурсы — предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда.

Эти ресурсы в управленческом учете представлены *производственными запасами на складах предприятия*, в кладовых цехов и на участках, складах производственного отдела и в процессе их движения по стадиям производственного цикла до склада готовой продукции. Они включают:

- сырье как продукт добывающих отраслей промышленности, сельского хозяйства;
- материалы, подвергшиеся предварительной обработке как на данном предприятии, так и на других (полуфабрикаты — заготовки, паковки, отливки, детали, узлы и т. п.);
- трудовые ресурсы, которыми располагает предприятие в данный момент, использование трудовых ресурсов в процессе целесообразной деятельности и результат труда.

Кроме того, к объектам управленческого учета относят следующие виды деятельности:

- снабженческо-заготовительную — приобретение, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта, а также маркетинговую деятельность, связанную со снабженческими процессами;

- производственную — процессы, обусловленные технологией производства продукции и состоящие из основных и вспомогательных операций; операции по совершенствованию выпускаемых продуктов и разработке новых;
- финансово-реализационную — маркетинговые исследования и операции по формированию рынка продукции предприятия; непосредственно реализационные операции, включая упаковку, транспортировку и другие виды работ; операции, содействующие росту объема продаж, начиная от рекламы продукта и заканчивая установлением прямых связей с потребителями; контроль качества выпускаемой продукции;
- организационную — создание организационной структуры предприятия, вычленение из системы предприятия функциональных отделов, служб, цехов, участков; организация информационной системы на предприятии с прямой и обратной связью, отвечающей требованиям внутренних коммуникационных связей между структурными подразделениями, разными уровнями управления, соответствующей функциям планирования, контроля, оценки выполнения плана и стимулирования производства; координирование действий внутренних исполнителей.

Менеджеры предприятия могут выбрать другую группировку объектов управленческого учета, но она должна отвечать основным целям управления.

### **2.3. Характеристика информационной базы управленческого учета**

---

#### *Источники информации*

Источниками информации для управленческого учета являются:

1. *Учетная информация*, к которой относится:

- бухгалтерская отчетность — отражает и обобщает хозяйственные средства и операции;
- статистическая отчетность — количественно и качественно отражает совокупность экономических явлений и процессов;
- оперативная отчетность — применяется в отдельных подразделениях организации для текущего управления;
- выборочная отчетность — служит для углубления и детализации некоторых показателей отчетности.

Учетная информация составляет 20–30 % всей информации управленческого учета.

2. *Внеучетная информация* — материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита, лабораторного и вра-

чебно-санитарного контроля, проверок налоговой службы, постоянно действующих производственных совещаний, собраний трудовых коллективов, печати; объяснительные и докладные записки; переписка с вышестоящими организациями, финансовыми и кредитными организациями; материалы, получаемые в результате личных контактов с исполнителями.

3. *Планово-нормативная информация*, содержащаяся в производственных паспортах, ценниках, прейскурантах, справочниках и т. п.

*Информационная база управленческого учета должна удовлетворять следующим требованиям:*

- адресность — ориентироваться на конкретного потребителя;
- оперативность — предоставляться в сжатые сроки;
- достаточность и полезность — объем информации должен позволять принимать объективные управленческие решения;
- допускать аналитические операции — объем базы должен способствовать выявлению основных тенденций в деятельности структурных подразделений и определению доли участия каждого из них в получении прибыли;
- гибкость — обеспечивать информационные потребности руководителей разных уровней при условиях изменения среды функционирования предприятия.

### *Нормативные документы управленческого учета*

*Нормативные документы управленческого учета можно распределить по четырем уровням:*

1. Законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ;
2. Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ);
3. Методические указания, инструкции, рекомендации и т. п.;
4. Документы организации, которые разрабатываются внутри нее при формировании учетной политики:
  - рабочий план счетов бухгалтерского учета;
  - порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
  - правила документооборота и технология обработки учетной информации;
  - формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
  - методы оценки активов и обязательств;
  - методы контроля хозяйственных операций организации и т. п.



## *Сравнение управленческого и финансового учета*

Основные различия между управленческим и финансовым учетом представлены в табл. 2.1.

Таблица 2.1

### **Основные различия между управленческим и финансовым учетом**

Управленческий учет	Финансовый учет
<b>1. Цель учета</b>	
Подготовка информации для менеджеров организации для принятия ими объективных управленческих решений	Подготовка информации для сопоставления затрат с доходами для определения прибыли организации
<b>2. Соблюдение юридических требований</b>	
Информация подготавливается, если выгода от ее использования больше, чем затраты на ее сбор	Законом предусмотрено, что руководство открытых акционерных обществ обязано предоставлять финансовые отчеты независимо
<b>3. Уровень точности информации</b>	
Информация подготавливается в сжатые сроки, имеет приближенный характер	Данные отчетности должны быть абсолютно точными, иначе это может вызвать недоверие внешних пользователей к публикуемым отчетам организаций
<b>4. Масштаб учета</b>	
Информация подготавливается по каждой структурной единице организации	Информация характеризует деятельность организации в целом
<b>5. Принципы учета</b>	
Информация подготавливается в форме, наиболее приемлемой и удобной для руководства организации, по удобным для него правилам	Информация должна соответствовать нормам и требованиям законодательства и установившейся практике учета
<b>6. Привязка ко времени предоставления информации</b>	
Информация имеет характер прогноза, характеризует деятельность организации на перспективу с учетом состояния за прошедшее время	Информация характеризует уже свершившиеся операции и хозяйственные факты
<b>7. Частота подачи информации</b>	
Информация подготавливается по мере необходимости может составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно	Информация готовится раз в год (полугодие, квартал)



Продолжение табл. 2.1

Управленческий учет	Финансовый учет
8. Используемые измерители	
Информация может быть представлена как в денежных, так и не в денежных измерителях	Информация представляется в денежных единицах в российской валюте — рублях
9. Группировка затрат	
Затраты группируются по носителям в разрезе статей калькуляции, что позволяет определить, где и на что израсходованы ресурсы. Перечень статей организация устанавливает самостоятельно	Затраты группируются по экономическим элементам, что позволяет определить результат по обычным видам деятельности. Перечень статей установлен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации — ПБУ 10/99»
10. Основной объект учета	
Структурные подразделения. Руководители подразделений несут ответственность за результаты их работы	Организация в целом. Руководители предприятия несут ответственность за результаты работы всей организации
11. Степень открытости информации	
Является коммерческой тайной, не подлежит публикации, имеет конфиденциальный характер	Не является коммерческой тайной. Является открытой, публичной, может заверяться независимыми аудиторами
12. Пользователи информации	
Пользователями являются менеджеры и работники организации	Пользователи внешние
13. Базисная структура	
Структура информации зависит от запросов и степени детализации их пользователей	Финансовый учет строится на основополагающем балансовом уравнении: $AK = СОБК \times ОБ$ , где в левой части уравнения — имущество организации, т. е. ее активы — АК, а в правой — источники его покрытия: СОБК — собственный капитал организации; ОБ — обязательства организации

Окончание табл. 2.1

Управленческий учет	Финансовый учет
14. Методика расчета финансовых результатов	
Прибыль рассчитывается как разность между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и ее полной себестоимостью; «маржинальный доход» рассчитывается согласно международным стандартам бухгалтерского учета, а при составлении финансовой отчетности это запрещено	Возможны два варианта расчета прибыли: 1) стандартный: как разность между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и ее полной себестоимостью; 2) современный: как разность между выручкой от реализации продукции, ее производственной себестоимостью и периодическими расходами (отражаются на сч. 26 — «Общехозяйственные расходы»)
15. Связь с экономическими дисциплинами	
Использует методы микроэкономики, финансов, экономического анализа, математической статистики, оптимизации и т. д.	Использует только собственные методы

Несмотря на различия, управленческий и финансовый учет — взаимосвязанные подсистемы бухгалтерского учета организации. Общими для них являются:

- единые объекты учета;
- единый подход к выбору целей и задач учета;
- общепринятые принципы учета;
- однократное ведение первичной информации для составления отчетности;
- информационная база учета, используется для принятия управленческих решений;
- использование общих методов (документация, инвентарная, оценка и калькуляция, группировка объектов учета, отчетность подразделений, внутренняя и внешняя отчетность организации).

Исходя из этого, одни хозяйственные операции в финансовом и управленческом учете отражаются совершенно одинаково, другие требуют различного отражения. При этом альтернативный подход позволяет получать данные для управленческого учета на основании показателей финансового учета с дополнением или удалением соответствующих поправочных бухгалтерских записей по тем позициям, по которым принципы отличаются. Операции по дополнению или удалению поправочных записей могут выполняться управленческим бухгалтером в конце отчетного периода.

## 2.4. Метод и способы управленческого учета

В системе управленческого учета его объекты отражаются специфическим образом. Прежде всего, производственные ресурсы отражаются по состоянию, в движении, целесообразности использования в процессе хозяйственной деятельности предприятия.

### *Метод управленческого учета*

Совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия, называется *методом управленческого учета*. Он состоит из следующих элементов: документации; инвентаризации; оценки, группировки и обобщения, контрольных счетов; нормирования, планирования и лимитирования; контроля; анализа.

### *Документация и инвентаризация*

*Документация* — первичные документы и машинные носители информации, гарантирующие управленческому учету достаточно полное отражение производственной деятельности предприятия. Первичный учет применительно к специфике предприятия является основным источником информации для финансового и управленческого учета.

Комплексный подход к организации первичного учета обеспечивает:

1. Дальнейшее совершенствование оперативно-календарного планирования, оперативного контроля и диспетчеризации хода производств.
2. Разработку каждой учетной задачи производства и полную увязку всех задач оперативного учета между собой и с задачами оперативно-календарного планирования, учета выработки и начисления заработной платы, контроля правильного использования материальных ценностей в производстве, учете незавершенного производства.
3. Разработку и внедрение единого для финансового и управленческого учета документооборота, упорядочение и унификацию первичной документации.
4. Строгий контроль расходов материальных и трудовых ресурсов за соответствием размеров оплаты труда и списанием материалов согласно объему изготовленной продукции.
5. Сохранность заготовок, деталей, узлов и полуфабрикатов в процессе их движения по стадиям обработки, потребления и хранения; улучшение организации складского учета деталей, узлов и сборочных единиц в результате оборудования специальных мест хранения, обеспечения современными весоизмерительными и аналитическими устройствами.

6. Закрепление за должностными лицами отдельных коллективов (бригад) функций по оформлению учетной документации или сбору информации с машинных устройств, повышение персональной ответственности за правильность оформления и полноту сбора информации.
7. Достоверность и своевременность информации о производстве путем использования балансов учета движения деталей, полуфабрикатов в управленческом и финансовом учете в виде сводных документов.
8. Механизацию и автоматизацию сбора, передачи и обработки информации о движении деталей, узлов и полуфабрикатов и получению на основе первичного учета результирующей информации на персональных ЭВМ на разных уровнях управления.
9. Своевременную и полную в течение определенного отчетного периода проверку данных. Этому способствует оперативный учет в сопоставлении с фактическим состоянием, размерами и комплектностью незавершенного производства с помощью инвентаризации, что одновременно позволит улучшить информационную базу планирования производства и нормирование запасов по местам возникновения и заделов.

*Инвентаризация* — способ определения фактического состояния объекта, а также отклонений от учетных данных, неучтенных ценностей, потерь, недостач, хищений. Инвентаризация способствует сохранности материальных ценностей, контролирует их использование, устанавливает полноту и достоверность учетной информации.

### *Группировка и обобщение, использование контрольных счетов*

*Группировка и обобщение, использование контрольных счетов* — способ, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объекте по определенным признакам. Главными признаками группировки объектов управленческого учета являются: специфика производственной деятельности, технологическая и организационная структура предприятия, организация управления, целевые функции системы управления. Сгруппированная информация эффективно используется для оценки результатов деятельности и для принятия оперативных и стратегических решений.

*Контрольные счета* — итоговые счета, где записи производят по итоговым суммам операций данного периода. Система контрольных счетов выступает связующим звеном финансового и управленческого учета и позволяет установить полноту и правильность учетных записей. Так, записи, произведенные в карточках складского учета, должны соответствовать хронологическим записям в журнале регистрации операций, накопительным ведо-

ностям по наименованиям материалов и контрольному счету, куда заносят итог всех операций, систематизированных по определенному признаку в накопительной ведомости.

### *Планирование, нормирование и лимитирование*

Планирование, нормирование и лимитирование входят в систему управления предприятием.

*Планирование* — непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка. Оно связано с решением будущих проблем, использует методы выбора альтернативных решений, направления которых имеют как общий, так и частный характер. Планирование только тогда эффективно, когда базируется на статистических исследованиях и анализе результатов хозяйственной деятельности. Анализ проводится по данным информации, сгруппированной и обработанной в соответствии с целями управленческого учета. Таким образом, планирование определяет предоставление информации по следующим вопросам: организация процесса продаж, т. е. какие товары продавать, на каких рынках и по каким ценам; оценка предложений по капиталовложениям; при составлении смет — подготовка краткосрочных планов, координация разработки краткосрочных планов.

*Нормирование* — процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, который направлен на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и изыскание путей наиболее продуктивного превращения затрат в продукцию. Комплекс норм и нормативов составляет *нормативное хозяйство* предприятия, которое охватывает все сферы его деятельности.

Без нормативного хозяйства невозможна организация системы управленческого учета и контроля состояния запасов и фактических затрат. Нормы как основа системы контроля классифицируются и группируются по центрам ответственности, продуктам и операциям.

Как показывает опыт создания нормативной базы, основой для планирования, организации и учета производства являются технологические расчеты. Нормативные технологические показатели увязывают технико-экономическое планирование с оперативно-производственным еще на стадии технической подготовки производства. Плановые и нормативные показатели определяют систему показателей учета производства, что в немалой степени способствует сопоставимости показателей нормирования, планирования, учета по нормам затрат и отклонениям от них. Технологические нормативы можно рассматривать как аналитическую базу производственного учета, обеспечивающую его соответствующими данными о деятельности подразделений и уровне внутреннего хозяйствования.

Таким образом, нормы используются при планировании, т. к. выражают количественные цели, которые должны быть достигнуты.

*Лимитирование* — первая ступень контроля материальных издержек, основанная на системе норм запасов и затрат. Лимит — нормы расхода ресурсов на единицу продукции, установленные технологической документацией и планируемые производственной программой каждому производственному подразделению, исходя из конкретного ассортимента выпуска продукции.

Система лимитирования должна состоять не только из расчета лимита отпуска материалов цеха, но и из учетных и контрольных операций. Поэтому в системе управленческого учета лимитированию отводят роль оперативной информации, позволяющей активно влиять на формирование материальных затрат.

### *Анализ, контроль и регулирование*

*Анализ* — в силу специфических особенностей этот элемент метода управленческого учета взаимодействует практически со всеми остальными его составляющими. Анализу подвергается производственная деятельность как всего предприятия, так и сдельных подразделений, выраженная экономическими показателями. Выбор показателей определяется целями и возможностями системы управления. В процессе анализа выявляются взаимозависимости и взаимосвязи между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий, отклонения и причины, вызвавшие изменения в результатах производства, принятия соответствующих управленческих решений.

*Контроль* — завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий, позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения. Основой системы контроля служит обратная связь, которая дает большую, надежную, необходимую и целесообразную информацию для осуществления контрольно-измерительной деятельности. Существуют разные сферы и виды контроля. Они постоянно меняются, обладают отличительными особенностями на каждом предприятии, отражая специфику его деятельности.

*Контроль и регулирование* — информирование менеджера о случаях отклонения определенных результатов производства от плановых показателей, т. е. своевременное проведение оперативного анализа производственных результатов организации и определение слабых мест производства.

В заключение отметим, что все элементы метода действуют не изолированно друг от друга, а в системе организации внутренних хозяйственных связей, направленной на решение задач управления. Этому способствуют следующие направления деятельности специалиста в области управленческого учета.

*Организационная работа* — участие в формировании рациональной системы учета, способствование повышению уровня эффективности системы управленческого учета.

*Деловые контакты* — предоставление менеджеру важной информации о деловой активности организации, на основе которой он может сделать выводы об эффективности деятельности, своевременно наметить и реализовать мероприятия по устранению недостатков.

*Стимулирование* — участие в составлении смет, что побуждает менеджеров организовывать свою работу таким образом, чтобы организация в целом могла достичь поставленных перед ней целей.

Кроме того, для принятия управленческих решений используются следующие методы:

- элементарной математики (для обоснования потребностей в ресурсах, учета затрат на производство, обоснования планов, проектов, балансовых расчетов и т. п.);
- бухгалтерского финансового учета (ведение счетов и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- статистики (индексной корреляции, рядов динамики и т. п.) для решения задач, в которых исследуемые факторы носят вероятностный характер;
- эконометрии (производственные функции, межотраслевой баланс, факторный анализ и т. п.) для решения управленческих задач, условия которых можно схематически представить в виде шахматной схемы, отразить взаимосвязи между изучаемыми явлениями;
- математического программирования (линейное, нелинейное, динамическое программирование) для оптимизации производственно-хозяйственной деятельности при ограничениях на производственные ресурсы.

## 2.5. Принципы управленческого учета

---

Управление хозяйственной деятельностью является сложным и комплексным процессом. Система учета, отвечающая требованиям управления, также сложна и состоит из множества процедур. К тому же состав элементов системы управленческого учета может меняться в зависимости от целей управления.

### *Общепринятые принципы управленческого учета*

Между тем любая система учета, организованная на конкретном предприятии, отвечает общепринятым принципам.



К принципам управленческого учета относятся:

- непрерывность деятельности предприятия;
- использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения;
- оценка результатов деятельности подразделений предприятия;
- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления;
- формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления;
- применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью;
- полнота и детализация учетных данных, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;
- периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой;
- конфиденциальность представляемой информации.

Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учета, но не унифицирует учетный процесс.

*Непрерывность деятельности предприятия*, которая выражается отсутствием намерений самоликвидироваться и сократить масштабы производства, означает, что предприятие будет развиваться в будущем. Этот принцип нацеливает бухгалтеров на создание информационного обслуживания решений долгосрочных проблем: анализ конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоение новых продуктов, инвестиций и т. д.

*Использование единых планово-учетных единиц измерения* в планировании и учете производства обеспечивает между ними прямую и обратную связь.

Планово-учетные единицы раскрывают сущность систем оперативно-производственного планирования на разных его уровнях; с их помощью возникает реальная возможность для разработки методологии системы учета, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского учета затрат, определения результатов хозяйствования отдельных структурных подразделений.

На разных уровнях оперативно-производственного планирования планово-учетные единицы или более укрупнены, или, напротив, детализированы. В основе детализации заложен принцип перехода от более крупных единиц на уровне предприятия (изделие, производственный заказ, серия изделий, наименование и т. п.) к более мелким — на уровне цеха, участка, бригады (деталь, операция, комплекс операций, узловой комплект, бригадный комплект и др.).

Следует отметить, что планово-учетные единицы управленческого учета производства и единицы измерения готовой продукции, сданной на склад,



применяемые в бухгалтерском учете, идентичны. Через них прослеживается связь управленческого и финансового учета выполненных заказов. При этом возможна любая группировка данных в том или ином виде учета по объектам управления, будь то группировка по видам продукции, производственным заказам или структурным подразделениям, кроме того, на уровне предприятия планово-учетные единицы совпадают с объектами калькулирования или являются их частью. На уровне структурных подразделений планово-учетные единицы могут быть использованы при выборе объектов учета затрат.

*Оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия* — один из основополагающих принципов построения системы управленческого учета. При всем различии организационных форм на предприятиях управленческий учет должен быть связан с оперативно-производственным и технико-экономическим планированием. Вместе с системой планирования и контроля *управленческий учет представляет собой механизм хозяйствования цеха, участка, бригады*. Оценка результатов деятельности предусматривает определение тенденций и перспектив каждого подразделения в формировании прибыли предприятия от производства до реализации продукта.

Соблюдение в процессе сбора, обработки и транспортирования первичных данных *принципа преемственности и многократного использования* упрощает систему учета и делает ее эффективной (меньше затрат — больше значимости в решении поставленной менеджером перед бухгалтером-аналитиком цели). При оперативном управлении информация управленческого учета подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учета детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учета. Иногда его называют *принципом комплексности*. Суть этого принципа заключается в разовой фиксации данных в первичных документах или производственных расчетах и многократном их использовании при всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации или расчетов.

Данный принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономическую систему учета, соответствующую с его размерами и масштабами производственной деятельности. Реализация этого принципа означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимое для управленческих решений количество информации. Тогда управленческий учет выполняет свои функции.

Управленческий учет так трансформирует показатели внутренней отчетности по данным первичного учета, что они становятся *системой коммуникаций внутри предприятия*. На нижнем уровне возникает учетная информация в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных цехов; на первом уровне группируется информация в сводных документах отдела снабжения, внешней кооперации, производственных подразделений, реализационного и финансового отделов, бухгалтерии, складского хозяйства;

на последующих уровнях производится объединение и формирование отчетной сводной документации в функциональных отделах заводууправления (главного конструктора, технолога, главного механика, отдела кадров, производственного и т. п.).

На самом верхнем уровне происходит обобщение сводной информации, поступившей из структурных подразделений, преобразование ее отделами учета в результирующую отчетную документацию (производственно-диспетчерским, планово-экономическим и бухгалтерией). Содержание отчетов зависит от их целевого назначения или должности (позиции) руководителя, для которого они предназначены. Бухгалтеры-аналитики составляют: отчеты по анализу себестоимости в целях определения себестоимости продукции; сметы для планирования будущих расходов; текущие оперативные отчеты производственных подразделений для оценки результатов работы; отчеты о затратах на производство для принятия оперативных решений, а также проводят анализ смет капитальных вложений для долгосрочного планирования или прогнозирования.

Таким образом, система должна отвечать принципам полноты и детализации учетных данных информации. Показатели, содержащиеся в отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать дополнительной аналитической обработки, не предусматривать процедур, обратных синтезу (от низших до высших уровней управления). Нарушение этого принципа приводит к удорожанию системы и потере оперативности управления.

Принцип периодичности, отражающей производственный и коммерческий циклы предприятия, также важен для построения системы управленческого учета. Информация для руководителей необходима тогда, когда это целесообразно — ни раньше, ни позже. Сокращение времени может значительно уменьшить точность информации, подготовленной управленческим учетом. Как правило, аппарат управления устанавливает график сбора первичных данных, их обработки и группировки в итоговые данные.

### *Бюджетный метод управления затратами*

Особого внимания заслуживает *бюджетный (сметный) метод управления затратами*, финансами, коммерческой деятельностью. Он используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл состоит из:

- процедур планирования всех сфер деятельности, работы подразделений;
- суммирования проектных решений коллектива;
- расчета проекта бюджета;
- расчетов вариантов плана и внесения корректив;

- составление окончательного варианта плана и учета изменяющихся условий и отклонений от запланированного.

Сметы (бюджетом) охватывают производство, реализацию, распределение и финансирование.

К основополагающим методологическим принципам управленческого учета относят: подотчетность, управляемость, надежность, взаимозависимость и существенность.

*Подотчетность:* управленческий учет представляет информацию, отражающую достижение целей организации и оценку управления ее внутренними делами в этом процессе. Для дальнейших действий, основанных на этой информации, необходимо идентифицировать обязанности и ключевые области ответственности отдельных работников внутри организации.

*Управляемость:* управленческий учет устанавливает области деятельности, на которые менеджмент может (не может) оказывать влияние, и стремится оценивать факторы риска и чувствительности. Это облегчает контроль, анализ, сравнение и интерпретацию информации, которая может конструктивно использоваться при осуществлении контрольных, оценочных и корректирующих функций.

*Надежность:* данные управленческого учета должны иметь такое качество, чтобы внушать доверие. Их надежность для пользователя зависит от источника информации, ее целостности и полноты.

*Взаимозависимость:* управленческий учет при увеличивающейся сложности бизнеса должен иметь доступ как к внешним, так и к внутренним информационным источникам таких структурных подразделений, как маркетинг, производство, кадры, сбыт, финансы и т. д. Это помогает в обеспечении адекватной сбалансированности информации.

*Существенность:* управленческий учет должен гарантировать соблюдение гибкости при сборе и интерпретации информации. Это облегчает исследование и представление ясным, понятным и своевременным способом необходимых альтернатив для принятия беспристрастных и уверенных решений. Этот процесс — в высшей степени дальновидный и динамичный, поэтому информация должна удовлетворять критериям соответствия и применимости.

*Конфиденциальность представляемой информации* означает обособленное ведение бухгалтерского учета.

Рассмотренные принципы управленческого учета распространяются не только на производственную деятельность предприятия, но и затрагивают все иные аспекты существования предприятия в целом.

## Контрольные вопросы

---

1. Каково основное назначение управленческого учета?
2. Опишите основные принципы и задачи управленческого учета.

3. Перечислите основные причины отсутствия единства мнения в определении сущности управленческого учета.
4. Перечислите ключевые отличия финансового учета от управленческого.
5. Опишите предмет управленческого учета.
6. Какие объекты выделяют на современном этапе развития управленческого учета?
7. В чем заключается метод управленческого учета, в чем состоят его недостатки и преимущества?
8. Охарактеризуйте информационную базу управленческого учета.
9. Назовите основные принципы управленческого учета.
10. Почему отсутствуют четкие, общепринятые стандарты ведения управленческого учета?

## ГЛАВА 3. СОВРЕМЕННЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

---

### 3.1. Методика оценки уровня неопределенности среды промышленного предприятия

---

#### *Теория самоорганизации сложных упорядоченных систем*

**Д**ля оценки уровня неопределенности среды промышленного предприятия предлагается использовать теорию самоорганизации сложных упорядоченных систем.

Исследуем промышленное предприятие с позиции теории самоорганизации сложных упорядоченных систем, применив синергетический подход.

Во-первых, промышленное предприятие следует отнести к классу нелинейных систем, так как нелинейными являются такие системы, у которых хотя бы в одном звене нарушается линейность статистической характеристики или же имеет место любое другое нарушение линейности уравнений динамики звена. Нелинейные системы способны качественно изменять свое поведение при количественном изменении воздействия.

Именно управление такими нелинейными системами рассматривается в рамках синергетического подхода.

Во-вторых, согласно данным Федеральной службы государственной статистики России, индекс предпринимательской уверенности промышленных предприятий снижается, что свидетельствует о неопределенности экономической обстановки в стране. Таким образом, хаос объективно проявляется на российском рынке промышленных товаров и услуг. В свою очередь, синергетический подход демонстрирует, каким образом и почему хаос может выступать в качестве созидающей основы, конструктивного механизма эволюции, как из хаоса под воздействием внутренних сил рождается новая организация.

Хаотическое состояние характеризуется неопределенностью, вероятностью и случайностью, которые описываются в рамках понятий информации и энтропии. Если количество информации в системе есть мера организованности системы, то энтропия есть мера дезорганизованности системы. Другими словами, энтропия есть мера недостатка информации в системе.

В-третьих, различие в формах управления промышленными предприятиями требует и разнообразия в технологиях принятия управленческих решений. Синергетический подход дает возможность интегрировать разнообразные внутренние и внешние факторы по отношению к изучаемой системе. В результате такой интеграции возникает более упорядоченная структура. При этом упорядочение может происходить как во времени, так и в пространстве.

Такие структуры названы *диссипативными* структурами (лат. *dissipatio* — рассеяние). Этим названием подчеркивается, что они возникают в диссипативных системах в ходе неравновесных (необратимых) процессов. С этих позиций промышленные предприятия являются диссипативными и, следовательно, открытыми системами.

В-четвертых, возникновение новых упорядоченных структур, как правило, происходит по бифуркационному сценарию. Хотя путей эволюции (целей развития) много, выбор пути в точках ветвления (точках бифуркации) характеризуется относительной предопределенностью разворачивания процессов. Настоящее состояние системы определяется не только ее прошлым, ее историей, но и строится, формируется из будущего, в соответствии с потенциально новым порядком самоорганизации.

В-пятых, промышленное предприятие — это неравновесная система, в которой возникают различные неоднородности в силу влияния внешних и внутренних факторов ее среды.

На основании всего вышеизложенного можно сделать вывод о том, что использование синергетического подхода при управлении промышленным предприятием в условиях неопределенности вполне целесообразно.

### *Уровни неопределенности среды промышленного предприятия*

Согласно методике, предложенной Р. Б. Дунканом, можно выделить следующие уровни неопределенности, зависящие от степени простоты или сложности обстановки и степени динамичности событий.

При этом под управлением в условиях неопределенности понимается ситуация, когда решения приходится принимать без достаточной информации о факторах среды, и тем, кто принимает решения, трудно предсказать внешние изменения. Неопределенность обстановки повышает предпринимательские риски и затрудняет расчет затрат и вероятностей, связанных с альтернативными стратегическими направлениями промышленных предприятий.

Данный показатель возрастает с увеличением динамичности или же с усложнением условий внешней среды промышленного предприятия. Степень динамичности внешней среды определяется темпом и частотой изменений.

Измерение по критерию «простая — сложная» имеет отношение к количеству и несхожести внешних элементов, связанных с деятельностью организации. В сложной внешней среде взаимодействует множество различных элементов, оказывающих влияние на организацию. Затруднения могут возникать из различий в элементах внешней среды, с которыми взаимодействует организация. Другое проявление сложности среды заключается в требовании использовать значительный объем разнообразных знаний, необходимых менеджеру для управления. Измерение неопределенности внешней среды по критерию «стабильная — нестабильная» имеет отношение к темпам изменения внешней среды.

Рассмотрим четыре состояния внешней среды и деятельности по управлению затратами промышленных предприятий, которые могут возникнуть из сочетаний этих характеристик, а также уровни неопределенности, получающиеся в результате.

1. Низкая неопределенность (НН). Прогнозирование относительно несложно, поскольку может основываться на прошлых тенденциях. Отношения элементов внутренней и внешней среды стабильны. Необходимость изменения ассортиментных, ценовых, количественных и качественных параметров материальных потоков незначительная в связи с низкими уровнями конкуренции. Финансовые результаты деятельности постоянны в рамках отраслевых и рыночных тенденций. Оценить информацию о внешней среде относительно легко, так как количество включенных элементов незначительно и постоянно;

2. Умеренно-низкая неопределенность (УНН). Прогнозирование относительно несложно, однако погрешность прогнозирования высока. Необходимость изменения ассортиментных, ценовых, количественных и качественных параметров экономических потоков возникает вследствие изменения конкуренции, а также количества элементов внутренней и внешней среды, включенных в экономические потоки. Финансовые результаты деятельности в рамках отрасли имеют различную динамику. Оценка информации усложняется из-за значительного количества вовлеченных элементов;

3. Умеренно-высокая неопределенность (УВН). Прогнозирование методически осложнено, а прогнозные сценарии имеют значительную разницу, что возникает в силу необходимости учета множества разнонаправленных тенденций и факторов. Необходимость изменения ассортиментных, ценовых, количественных и качественных параметров экономических потоков высокая вследствие высокой конкурентной динамики, а также значительного



количества элементов внутренней и внешней среды. Финансовые результаты деятельности в рамках отрасли имеют различную динамику, периодически предприятия испытывают сложности с финансированием экономических потоков;

4. Высокая неопределенность (ВН). Прогнозирование затруднено, а прогнозные сценарии не имеют практического смысла ввиду разнонаправленности и краткосрочности. Необходимость изменения ассортиментных, ценовых, количественных и качественных параметров экономических потоков высокая. Большинство предприятий испытывают сложности с их финансированием. Оценить информацию трудно вследствие большого количества включенных переменных.

Динамику изменений уровня неопределенности среды промышленного предприятия можно представить следующим образом (рис. 3.1).

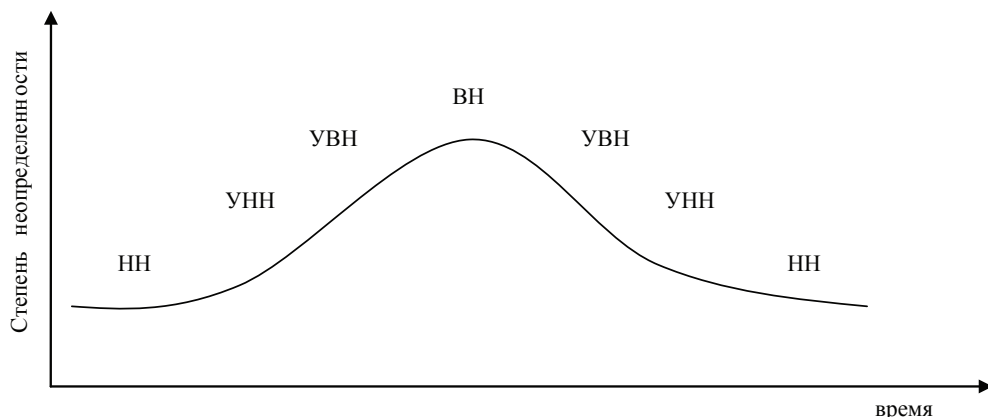


Рис. 3.1. Изменение неопределенности среды промышленного предприятия

По данным проведенного анализа исследуемые предприятия работают в условиях интенсивной конкуренции, имеют нестабильные уровни продаж и прибыли, что усложняет управление их оборотными средствами. Следовательно, данные предприятия характеризуются высокой степенью неопределенности их внешней среды, и для управления их экономическими потоками можно использовать синергетический подход, в основе которого находится бифуркационный механизм.

Таким образом, функционирование любого предприятия в рыночной среде сопряжено с опасностью потерь, представляющих собой коммерческие риски, то есть неопределенность достижения возможного результата хозяйственной деятельности предопределена влиянием экзогенных (внешних) и эндогенных (внутренних) факторов.

Экзогенные факторы неопределенности формируют макросреду функционирования предприятия и оказывают значительное влияние на его деятельность. Однако изменить степень их воздействия руководство промышленного предприятия не может. Эндогенные факторы неопределенности непосредственно зависят от деятельности предприятия и обусловлены невозможностью точного прогнозирования ее основных параметров. Эти факторы связаны с изменением переменных, определяющих уровень рентабельности и доходности капитала, и порождают ряд рисков в области финансирования производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

### *Количественная оценка уровня неопределенности*

Для оценки уровня неопределенности среды промышленного предприятия предлагается использовать теорию самоорганизации сложных упорядоченных систем, показателями критического (высокого) уровня неопределенности среды в которой могут быть различные индикаторы деятельности промышленного предприятия: изменение цен, уровень продаж, интенсивность конкуренции, рентабельность производства, стоимость капитала, уровень психофизического дискомфорта сотрудников, мера отзывчивости системы на управленческие воздействия и т. п. Наиболее простым и менее трудоемким для расчета степени неопределенности индикатором, по мнению авторов, является эффективность как отношение изменения величины чистой прибыли к затратам. Данный показатель можно рассчитать по следующей формуле:

$$\Theta_{\text{пр}} = \frac{\Delta\Pi}{З}, \quad (3.1)$$

где  $\Delta\Pi$  — изменение величины чистой прибыли промышленного предприятия;

$З$  — затраты анализируемого периода.

При этом если имеют место сильные колебания этого показателя, то это является сигналом повышения степени неопределенности среды промышленного предприятия (рис. 3.2). В этом случае, чтобы улучшить деятельность промышленного предприятия по управлению затратами, необходимо применить синергетический подход.

Если показатель эффективности постоянен или имеет относительно устойчивые тенденции к увеличению, то процессы, протекающие на предприятии, носят обратимый характер. Уровень неопределенности среды таких предприятий достаточно низок. Следовательно, необходимо использовать стандартные методы и подходы к управлению затратами промышленных предприятий.

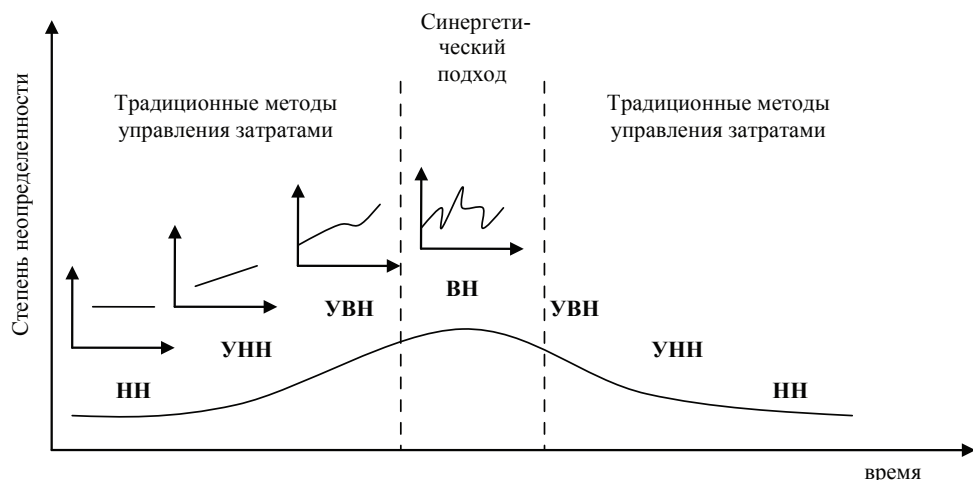


Рис. 3.2. Количественная оценка местоположения точки бифуркации

Авторами проанализирована работа промышленных предприятий, зарегистрированных на сайте «Роспрома». Результаты анализа представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1

Степень неопределенности среды промышленных предприятий, %

№ п. п.	Наименование предприятия	Период			
		2011	2012	2013	2014
1	ОАО «Казанское моторостроительное производственное объединение»	1,42	0,63	0,91	2,13
2	ОАО «Сарапульский электрогенераторный завод»	4,24	−3,65	1,93	3,15
3	ЗАО «Нижнетагильский медико-инструментальный завод»	1,76	0,95	−4,59	8,23
4	ОАО «Научно-производственная корпорация „Уралвагонзавод“»	11,64	−1,50	−5,02	0,00
5	ОАО «Таганрогская авиация»	−2,32	−0,15	−0,33	8,42
6	ОАО «Кировский завод»	25,10	2,62	1,73	11,01
7	ОАО «Пролетарский завод»	0,24	−0,02	0,01	−0,01
8	ОАО «Трансмашпроект»	0,20	0,05	3,34	−4,79
9	ОАО «Казанский медико-инструментальный завод»	10,59	2,80	−4,26	2,48
10	ОАО «Курский завод медстекла»	28,66	−16,76	−0,27	−24,42

Окончание табл. 3.1

№ п. п.	Наименование предприятия	Период			
		2011	2012	2013	2014
11	ОАО «Белорецкий металлургический комбинат»	1,61	3,07	1,14	–1,48
12	ОАО «КАМАЗ-Металлургия»	1,26	7,95	–6,07	0,26
13	ОАО «Челябинский металлургический комбинат»	3,33	7,06	–6,34	5,62
14	ОАО «Полимер»	0,07	0,01	2,51	1,49
15	ОАО «Калужский двигатель»	–1,45	–0,42	3,60	2,35
16	ОАО «ЛОМО»	–3,10	2,72	–15,38	14,72
17	ОАО «Завод «„Метеор“»	1,48	0,54	0,43	11,77
18	ОАО «Элеконд»	7,57	–1,67	0,22	4,72
19	ОАО «Балтийский завод»	–2,55	16,41	–6,84	1,60
20	ОАО «Калужский турбинный завод»	0,18	1,32	3,91	2,48
21	ОАО «Звезда»	8,00	–5,58	–1,95	12,66
22	ОАО «КуйбышевАзот»	8,89	12,10	1,07	–8,60
23	ОАО «Химпром»	0,88	0,04	0,01	–0,05
24	ОАО «ЕВРАЗ НТМК»	16,73	25,71	9,12	–5,10

Для рассмотренных предприятий характерны сильные колебания показателя эффективности, рассчитанного как отношение изменения величины чистой прибыли к затратам. Это определяет необходимость использования синергетического подхода к управлению затратами анализируемых предприятий.

### *Определение уровня неопределенности методом экспертных оценок*

Также для определения уровня неопределенности среды промышленного предприятия предлагается воспользоваться методом экспертных оценок в качестве подтверждения полученных результатов. Их достоверность при применении указанного метода в значительной мере зависит от компетентности экспертов. Это делает его малоприменимым для применения в исследовании таких сложных систем, как промышленные предприятия.

Для начала следует определить элементы внешней и внутренней среды, которые могут оказать влияние на способности предприятия в достиже-

нии своих целей. Здесь следует отметить, что прогнозы показателей внешней и внутренней среды являются исходными для экономических расчетов, определяют последующие прогнозы и планы объемных и качественных показателей предприятия. При этом получаемая информация никогда не бывает достаточной, так как она может быть достоверной по прошлому и настоящему времени, но не по будущему. В отличие от этапов управления в рамках системного и процессного подходов будет выявлено не только текущее состояние среды промышленного предприятия и определены несоответствия с желаемым уровнем, но также будут показаны внешние или внутренние воздействия, вызывающие отклонения деятельности предприятия от его стационарного состояния.

Процесс выявления внешних и внутренних факторов начинается с определения основных элементов. После того, как эти элементы определены, предприятие должно выделить те из них, которые являются для него наиболее важными: их называют «критическими точками». Затем оно собирает необходимую информацию о критических точках. Другими словами, уже на начальном этапе разработки системы прогнозирования предприятие должно определить «пределы» анализа среды.

Из приведенного перечня производится отбор факторов, которые будут использоваться в анализе. Для каждого промышленного предприятия имеют место свои значительные факторы, которые и ложатся в основу изменения прогнозируемых рыночных единиц. Предприятие проводит исследования (либо это выясняется в процессе производства) факторов, которые оказывают наибольшее воздействие. Рекомендуется составлять коэффициенты значимости тех или иных факторов для успешного их учета. Идеальный вариант, когда предприятие прослеживает все изменения внешней среды, ведет их анализ во времени, учитывает каждый малейший сдвиг. Но в российских условиях это если не невозможно, то, по крайней мере, не выгодно. Данный анализ повлечет за собой огромную исследовательскую работу, что может дать отрицательный результат. Поскольку слишком частые изменения внешней среды в России имеют зачастую неопределенный характер, затраты на их исследование могут оказаться неоправданными. Однако, по мнению авторов, сведения, характеризующие внешнюю среду, полезны для проработки альтернативных сценариев развития, определения угроз и благоприятных возможностей (поиск нужного аттрактора для дальнейшего развития системы), другими словами, возможности дальнейшего развития и совершенствования промышленного предприятия в условиях неопределенности его среды.

Для оценки уровня неопределенности среды промышленного предприятия необходимо выявить степень воздействия внешних и внутренних факторов, которые вызывают отклонения системы предприятия от стационарного состояния. При этом доминирующими атрибутами упорядочивания являются неустойчивость, изменчивость, непредсказуемость. Поэтому необходимо

оценить уровень каждого из этих факторов для организации.

Для этого предлагается сделать следующее:

— провести анкетирование среди работников промышленного предприятия. Следует отметить, что при формировании экспертной группы целесообразно организовать проверку согласованности их мнений. Наиболее часто для этих целей используют коэффициент конкордации (согласия), величина которого позволяет судить о степени согласованности мнений экспертов и, как следствие, достоверности их оценок [22]. Коэффициент конкордации определяется по формуле (3.2):

$$W = \frac{\sigma_{\Phi}^2}{\sigma_{\max}^2}, \quad (3.2)$$

где  $\sigma_{\Phi}^2$  — фактическая дисперсия суммарных (упорядоченных) оценок, данных экспертами;

$\sigma_{\max}^2$  — дисперсия суммарных (упорядоченных) оценок, в случае, когда мнения экспертов полностью совпадают.

Величина коэффициента конкордации может изменяться в пределах от 0 до 1. При  $W = 0$  согласованности нет, то есть связь между оценками различных экспертов отсутствует. При  $W = 1$  согласованность мнений экспертов полная.

Для принятия решения об использовании полученных от экспертов оценок необходимо, чтобы коэффициент конкордации был больше заданного (нормативного) значения  $W_n$  ( $W > W_n$ ). Можно принять  $W_n = 0,5$ . Считается, что при  $W > 0,5$  действия экспертов в большей степени согласованы, чем не согласованы;

- по данным анкетирования определить уровень стандартного отклонения по каждому элементу среды организации, которое характеризует меру изменчивости анализируемого признака. Следует отметить, что стандартное отклонение позволяет, во-первых, судить, насколько далеки в среднем значения всех опрошенных от среднего арифметического; во-вторых, стандартное отклонение является величиной, которая лежит в основе многих видов многомерного анализа. Величина стандартного отклонения высока, если анализируемые данные резко меняются. Так, например, если цены стабильны, то величина стандартного отклонения будет невысокой;
- сравнить полученные значения стандартного отклонения со средним значением по каждому показателю (рассчитать коэффициент вариации).

Если этот показатель окажется больше или в пределах среднего значения по каждому из анализируемых критериев, то уровень неопределенности среды в данном случае будет очень высок — необходимо применение

синергетического подхода к управлению затратами промышленных предприятий. Чем меньше этот показатель по сравнению со средним значением, тем выше уровень определенности анализируемой среды предприятия — существенных изменений в управлении затратами промышленных предприятий не требуется.

### **3.2. Методика оценки синергетического эффекта**

Синергетический подход основан на принципах бифуркационного механизма — механизма резонансных воздействий (когда в точке отклонения от равновесного состояния возникает двойное решение развития событий). Эти принципы применимы к работе промышленных предприятий в условиях неопределенности. В объектах происходит совмещенность свойств, которые при совместном действии изменяют свои характеристики и проявляют новые свойства, давая при этом новый синергетический эффект.

Так, характерным примером является процесс возникновения синергетического эффекта для двух участников — «Поставщика» и «Потребителя» [6]. Оба субъекта разрабатывают собственную стратегию управления затратами, учитывая при этом, что существует некая зависимость между получаемым экономическим эффектом и величиной затрат. При этом функционирование хозяйствующих субъектов осуществляется на основе теории компромиссов, предполагающей гармонизацию их противоречивых интересов. Эти компромиссы рассматриваются как метод балансировки издержек, доходов и прибыли участников стратегического соглашения.

Например, низкое качество готовой продукции может быть обусловлено плохим качеством входящих ресурсов или управления или плохим качеством процесса на каждом из участков. С точки зрения организации производственного процесса анализ производства продукта может быть перестроен таким образом, чтобы сама система организации работы обеспечивала качество.

Таким образом, деятельность промышленного предприятия зависит от степени влияния внешних и внутренних факторов его среды. При этом основным показателем, характеризующим степень влияния внутренних факторов, является продолжительность производственного цикла, а внешних факторов — уровень обслуживания.

#### *Оценка степени влияния внутренних факторов среды промышленного предприятия*

Продолжительность производственного цикла определяет размер незавершенного производства, стоимость которого является одной из наиболее весомых частей оборотных средств предприятия. Также она оказывает влияние на потребности промышленных предприятий в оборотных средствах.



Чем больше длительность производственного цикла, тем больше оборотных средств требуется предприятию. Следовательно, период их оборота увеличивается, и они на больший срок остаются без движения. Кроме того, сокращение длительности производственного цикла ведет к уменьшению потребной площади складских помещений для хранения незавершенного производства, запасов сырья и материалов, к улучшению использования основных фондов, снижению себестоимости продукции. Следовательно, можно предположить, что эффективное управление затратами промышленных предприятий связано прежде всего с сокращением длительности производственного цикла. Поэтому именно этот показатель характеризует, по нашему мнению, влияние внутренних факторов на работу предприятия.

Продолжительность производственного цикла изготовления любого изделия может включать:

- время, затрачиваемое на выполнение всех технологических операций по изготовлению изделия (технологический цикл);
- время на выполнение вспомогательных операций (транспортировку деталей и узлов, на учет и укладку продукции, на контроль за качеством продукции);
- время естественных перерывов, если они предусмотрены технологическим процессом;
- время перерывов в протекании производственного процесса. Различают регламентированные перерывы, вызванные режимом работы предприятия, и перерывы организационно-технического порядка, вызванные особенностями организации производства на данном предприятии.

### *Оценка степени влияния внешних факторов среды промышленного предприятия*

Многие промышленные предприятия сегодня сталкиваются с одним и тем же явлением: существованием значительных различий в прибыли, обеспечиваемой различными покупателями. Это связано не только с тем, что покупатели приобретают разные количества разных товаров, но и с тем, что затраты на обслуживание этих покупателей могут изменяться в широких пределах. На этот процесс могут оказывать влияние многие факторы внешней среды предприятия: политика государства, законодательные акты, действующие в данный момент в стране, средства массовой информации, конкуренты промышленного предприятия и т. п. Таким образом, именно покупатель является посредником между внутренней и внешней средой предприятия. Тогда, по мнению авторов, показателем, характеризующим влияние со стороны внешней среды на деятельность промышленного предприятия, является уровень обслуживания покупателя.

Под обслуживанием покупателя понимается согласованное предоставление полезности времени и места. Другими словами, товары, выпускаемые промышленными предприятиями, не имеют ценности до тех пор, пока они не оказываются в руках потребителя в нужное время и в нужном месте. При этом общая цель работы предприятия заключается в том, чтобы предоставить покупателям требуемый ими объем и качество обслуживания при минимальных затратах, связанных с управлением экономическими потоками.

Для оценки уровня обслуживания покупателя предлагается использовать концепцию «совершенного заказа» [11]. Согласно этой концепции, воздействия, обеспечивающие желательные для потребителя доступность и функциональность сервиса, должны быть синхронизованы для соблюдения целевых нормативов обслуживания в каждый и всякий момент времени. Кроме того, исполнение заказа должно быть безукоризненным во всем — начиная от его получения и до доставки груза. Нельзя также допускать ошибок и при выставлении счетов. Это означает полную доступность запасов и функциональность операций при том, что все вспомогательные действия — скажем, правильное оформление платежных документов или презентация продукта — выполняются ровно так, как было обещано потребителю. Таким образом, данная концепция подразумевает выполнение всех требований к обслуживанию покупателей в полном объеме.

Одной из часто используемых оценок совершенного заказа является показатель «в срок, в полном объеме, без ошибок». Последний его элемент имеет отношение к документации, маркировке и повреждению товара или его упаковки. Расчет фактического уровня обслуживания на основе использования концепции совершенного заказа требует наблюдения за каждым элементом и последующего перемножения полученных процентных показателей. Таким образом, данный показатель показывает вероятность возникновения совершенного заказа в рассматриваемый период времени.

Например, если фактическое выполнение заказов за последние 12 месяцев описывается следующими показателями:

- точно в срок — 90 %;
- в полном объеме — 80 %;
- без ошибок — 70 %,

то показатель возможности существования совершенного заказа составит:

$$0,90 \times 0,80 \times 0,70 \times 100 \% = 50,4 \%$$

Другими словами, вероятность возникновения совершенного заказа в рассматриваемый период времени составляет всего 50,4 %.

### *Комплексная оценка степени влияния внутренних и внешних факторов среды промышленного предприятия*

Тогда, по мнению авторов, зависимость деятельности промышленного предприятия от степени влияния внешних и внутренних факторов его среды можно представить в виде следующей функции:

$$P = F[f_i(t), m_i(t), t], \quad (3.2)$$

где  $P$  — деятельность промышленного предприятия как композиция функций, описывающих влияние внешних и внутренних факторов;

$$f_i(t) = P_1(t) \cdot P_2(t) \cdot P_3(t), \quad (3.3)$$

где  $f_i(t)$  — мультипликативное отношение показателей «совершенного заказа»;

$P_1(t)$  — динамический показатель выполнения заказа точно в срок;

$P_2(t)$  — динамический показатель выполнения заказа в полном объеме;

$P_3(t)$  — динамический показатель выполнения заказа без ошибок;

$m_i(t)$  — длительность производственного цикла при  $i$ -ом изменении в управлении затратами;

$t$  — время.

Для оценки синергетического эффекта предлагается воспользоваться следующей формулой:

$$\text{Эф} = \sum_{i=1}^n \frac{D_{\text{внеш}} - Z_{\text{внеш}}}{(1 + E)^n} + \sum_{i=1}^n \frac{D_{\text{внут}} - Z_{\text{внут}}}{(1 + E)^n}, \quad (3.4)$$

где  $D_{\text{внеш}}$  — ожидаемый приток средств от улучшения уровня обслуживания;

$D_{\text{внут}}$  — ожидаемый приток средств от сокращения длительности производственного цикла;

$Z_{\text{внеш}}$  — затраты, направленные на совершенствование управления экономическими потоками с целью улучшения уровня обслуживания;

$Z_{\text{внут}}$  — затраты, направленные на совершенствование управления экономическими потоками с целью сокращения длительности производственного цикла

$E$  — ставка дисконтирования;

$n$  — расчетный период.

Тогда синергетический эффект — это интегральный показатель, полученный в результате дополнительного высвобождения денежных средств от улучшения уровня обслуживания и сокращения длительности производственного цикла. Его расчет базируется на официально утвержденной методике определения экономической эффективности.

Использование предлагаемых методик, приведенных в вышеизложенной главе, позволяет создать алгоритм управления затратами на основе синергетического подхода.

### **3.3. Алгоритм управления затратами промышленных предприятий на основе синергетического подхода**

Данный алгоритм включает следующие этапы (рис. 3.3):

- оценка состояния среды промышленного предприятия и определение «пределов» ее анализа;
- разработка диаграммы развития по совершенствованию управления затратами промышленного предприятия;
- проектирование новой системы управления затратами промышленного предприятия;
- оценка синергетического эффекта, обратная связь.

Этап 1: Оценка состояния среды промышленного предприятия и определение пределов ее анализа. Для оценки состояния среды промышленного предприятия и определения пределов ее анализа предлагается использовать метод экспертных оценок.

Для определения «пределов» анализа среды (выделение «критических точек») могут быть использованы следующие методы:

- анализ хозяйственного портфеля. Оценка степени привлекательности различных структурных хозяйственных единиц организации обычно осуществляется по двум направлениям: привлекательность рынка или отрасли, к которой принадлежит структурная хозяйственная единица, и сила позиции данной структурной хозяйственной единицы на данном рынке или в данной отрасли (матрица Бостонской консультационной группы, матрица Мак-Кинзи, матрица Shell/DPM);
- метод SWOT-анализа. Это технология анализа ситуации с точки зрения четырех акцентов внимания: сильных и слабых сторон внутренней среды организации, возможностей и угроз для организации со стороны внешней среды;
- метод составления профиля среды. Данный метод удобно применять для составления профиля отдельно макроокружения, непосредственного окружения и внутренней среды. С помощью метода составления профиля среды удастся оценить относительную значимость для организации отдельных факторов среды, а следовательно, определить степень их влияния на положение системы;
- логистический анализ. К настоящему времени, в отличие от маркетингового анализа, методика логистического анализа находится в начальной стадии разработки, вследствие чего такие исследования весьма редко проводятся в рамках практической деятельности. Особенно актуальны логистические исследования рынка промышленной продукции. Методика логистического анализа должна базироваться на основных положениях логистики. Целью логистического анализа яв-

ляется определение роли и места данного субъекта рынка в процессе товародвижения. Для достижения поставленной цели анализируются управляющая и управляемая системы, их инфраструктура.

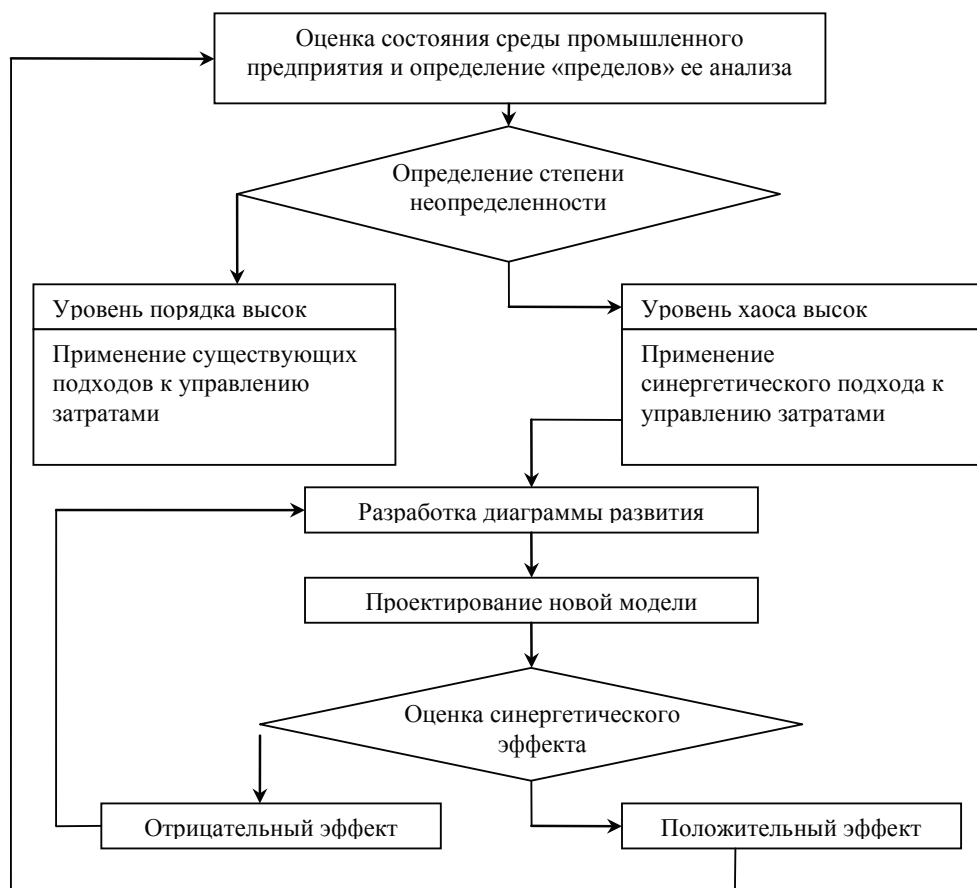


Рис. 3.3. Алгоритм управления затратами промышленных предприятий на основе синергетического подхода

Первые два метода являются достаточно привлекательными в силу того, что они позволяют проводить сравнение различных альтернатив с помощью одних и тех же показателей на единой методической основе. Они дают возможность упростить очень сложные проблемы, исключив из рассмотрения массу не столь важных деталей. Такое упрощение позволяет лучше понять исследуемые проблемы, делает оценку стратегических альтернатив проще и понятнее. Однако, несмотря на их достоинства, по нашему мнению, эти методы имеют следующие недостатки:

- они достаточно трудоемки и дорогостоящи;

- ряд показателей с их помощью трудно измерить;
- эти методы концентрируют внимание на текущих структурных хозяйственных единицах и дают мало информации о планировании новых структурных хозяйственных единиц;
- они основываются главным образом на экспертных оценках, прежде всего сотрудников данной организации. Если руководители сосредотачивают свое внимание только на количественно измеряемых показателях, они могут упустить из внимания такие важные, но плохо измеряемые количественно факторы, как организационные культура и климат, мораль сотрудников;
- наконец, эти методы не учитывают синергетический эффект, обусловленный взаимодействием различных оцениваемых факторов: они рассматривают отдельные структурные хозяйственные единицы как действующие независимо.

Все это, на наш взгляд, делает нецелесообразным использование этих методов при внедрении мероприятий по совершенствованию управления затратами промышленных предприятий.

По нашему мнению, для определения «пределов» анализа среды промышленного предприятия следует воспользоваться методом составления профиля среды для оценки основных элементов среды предприятия и логистическим анализом с целью оценки рациональности управления затратами промышленных предприятий с последующей их оптимизацией.

Метод составления профиля среды состоит в следующем. В таблицу профиля среды выписываются отдельные факторы среды (табл. 3.2). Каждому фактору экспертным путем дается:

- оценка его важности для отрасли по шкале: «3» — сильная важность, «2» — умеренная важность, «1» — слабая важность;
- оценка его влияния на организацию по шкале: «3» — сильное влияние, «2» — умеренное, «1» — слабое, «0» — не влияет;
- оценка направленности влияния по шкале: «+1» — позитивное влияние, «-1» — негативное влияние.

Таблица 3.2

### Профиль среды

	Факторы среды	Важность для отрасли
(А)	Влияние на организацию	
(В)	Направленность влияния	
(С)	Степень важности	

Далее все три экспертные оценки перемножаются, и получается интегральная оценка, показывающая степень важности данного фактора для ор-

ганизации. По этой оценке руководство может заключить, какие из факторов среды имеют относительно более важное значение для их организации и, следовательно, заслуживают самого серьезного внимания, а какие факторы заслуживают меньшего внимания. Эксперты — работники рассматриваемых промышленных предприятий — оценивают каждый обозначенный элемент среды предприятия по предлагаемой выше шкале. Затем полученная информация обрабатывается и сводится в таблицу 3.3.

Таблица 3.3

**Пример оформления данных экспертной оценки по составлению  
профиля среды промышленного предприятия**

№ п. п.	Наименование показателя	Эксперт 1				...	Эксперт N			
		A	B	C	Сумма		A	B	C	Сумма
1	Производство				п. 1.1. + п. 1.2. + ... + п. 1.5.	...				п. 1.1. + п. 1.2. + ... + п. 1.5.
1.1	— брак				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
1.2	— простои оборудования				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
1.3	— производственные мощности				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
1.4	— ритмичность производства				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
1.5	— технический уровень производства				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
N	Международные факторы				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
N.1	— мировые цены на продукцию				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
N.2	— внешнеэкономические связи государства				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
N.3	— состояние войны с теми или иными государствами				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
N.4	— внешняя политика государств по отношению к РФ				$A \times B \times C$	...				$A \times B \times C$
N.5	— события в других странах				$A \times B \times C$					$A \times B \times C$



Затем выводится средняя оценка мнений экспертов по каждому параметру среды промышленного предприятия (см. табл. 3.4) и проверяется их согласованность. Полученные данные используются для построения графика профиля среды предприятия.

Таблица 3.4

**Профиль среды промышленного предприятия,  
построенный на основе экспертной оценки**

Наименование показателя	Среднее значение	Тип среды
Производство	Суммарная оценка/Кол-во экспертов	Внутренняя среда
Логистика	...	
Маркетинг	...	
Финансы	...	
Структура и персонал	Суммарная оценка/Кол-во экспертов	
Клиенты	Суммарная оценка/Кол-во экспертов	Рабочая среда
Поставщики	...	
Посредники	...	
Конкуренты	...	
Контактные аудитории	Суммарная оценка/Кол-во экспертов	
Политические (законодательные) факторы	Суммарная оценка/Кол-во экспертов	Окружающая среда
Демографические факторы	...	
Экономические факторы	...	
Природные факторы	...	
Технологические факторы	...	
Социальные (культурные) факторы	...	
Международные факторы	Суммарная оценка/Кол-во экспертов	

Затем необходимо воспользоваться методом логистического анализа, который помогает выявить достоинства и недостатки в деятельности предприятия, установить факторы, влияющие на его коммерческое и финансовое состояние, его конкурентоспособность. Принципиальной особенностью логистического анализа является то, что основные финансовые показатели — выручка (доход), издержки (затраты), прибыль и рентабельность — увязываются с реальным процессом движения материальных потоков и с качеством принимаемых в этой связи организационно-управленческих решений (использование синергетического подхода).

Краткое содержание логистического анализа представлено в таблице 3.5.

Таблица 3.5

**Содержание логистического анализа промышленного предприятия**

№ п. п.	Наименование пунктов плана логистического анализа	Краткое содержание	Цель анализа
1	Общая характеристика предприятия	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Назначение предприятия;</li> <li>— специализация;</li> <li>— краткая история;</li> <li>— организационно-правовой статус;</li> <li>— выполняемые функции</li> </ul>	Характеристика предприятия как юридического лица и субъекта рынка
2	Структура и персонал	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Организационная структура;</li> <li>— подразделения (отделы);</li> <li>— штатное расписание;</li> <li>— оценка квалификации персонала;</li> <li>— выполняемые функции (обязанности)</li> </ul>	Структура управляющей системы и ее интеллектуальный потенциал
3	Анализ поставщиков	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Основные поставщики;</li> <li>— распределение объема поставок;</li> <li>— основная номенклатура поставляемой продукции;</li> <li>— интенсивность поставок;</li> <li>— оценка научно-технического уровня продукции</li> </ul>	Характеристика входного потока управляемой системы
4	Материальная база	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Наличие подъездных путей;</li> <li>— складские помещения;</li> <li>— складское и перегрузочное оборудование;</li> <li>— здания и сооружения;</li> <li>— характеристика транспортных средств;</li> <li>— организация транспортировки;</li> <li>— организация погрузочно-разгрузочных работ</li> </ul>	Характеристика логистической инфраструктуры
5	Состояние запасов	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Норма запасов;</li> <li>— движение запасов;</li> <li>— товарные остатки;</li> <li>— система управления запасами;</li> <li>— структура запасов</li> </ul>	Характеристика внутреннего состояния управляемой системы

Окончание табл. 3.5

№ п. п.	Наименование пунктов плана логистического анализа	Краткое содержание	Цель анализа
6	Финансовое состояние	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Величина основных производственных фондов;</li> <li>— структура основных производственных фондов;</li> <li>— величина оборотных средств и фондов обращения;</li> <li>— структура оборотных средств и фондов обращения;</li> <li>— задолженность кредиторская (величина и структура);</li> <li>— задолженность дебиторская (величина и структура);</li> <li>— выручка от реализации продукции;</li> <li>— внереализационные доходы и расходы (величина и структура);</li> <li>— величина общих (суммарных) издержек при производстве продукции;</li> <li>— структура издержек производства;</li> <li>— налоги и платежи;</li> <li>— прибыль (величина и структура);</li> <li>— рентабельность</li> </ul>	Критерии эффективности деятельности предприятия
7	Оценка конкурентоспособности	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Факторы, положительно влияющие на деятельность предприятия;</li> <li>— факторы, отрицательно влияющие на деятельность предприятия;</li> <li>— использование современных методов менеджмента;</li> <li>— маркетинговая политика предприятия;</li> <li>— перечень конкурентов;</li> <li>— основные показатели деятельности конкурентов;</li> <li>— оценка места предприятия на рынке;</li> <li>— инвестиционная политика предприятия;</li> <li>— инновационная политика предприятия</li> </ul>	Критерии конкурентоспособности деятельности предприятия

Из изложенного следует, что логистические исследования носят комплексный характер. Поэтому получаемая в результате логистического анализа информация объективно характеризует место предприятия на рынке, то есть его конкурентоспособность, устойчивость и финансовое состояние. По нашему мнению, особенность такого подхода состоит в том, что он не отрицает существующие методы, а придает им потоковую, динамическую интерпретацию, благодаря чему достигается эффект синергетики, то есть усиление эффекта.

Этап 2: разработка диаграммы развития (диаграммы повышения эффективности) по совершенствованию управления затратами промышленного предприятия. На наш взгляд, построение такой диаграммы даст возможность менеджеру из множества вариантов развития предприятия (ее аттракторов) выбрать наиболее благоприятный. Такая диаграмма учитывает текущее и будущее состояние предприятия и идентифицирует ежегодные показатели повышения эффективности за счет конкретных мер, обеспечивающих их достижение. Пример диаграммы развития показан на рис. 3.4. Цели предприятия были заданы на четыре года вперед и основывались на контрольном сравнении как показателей эффективности, так и характера процесса. Предприятие поставило себе высокие цели: добиться почти стопроцентной удовлетворенности покупателей и одновременно вдвое сократить потребности в запасах и уменьшить логистические издержки почти в полтора раза.

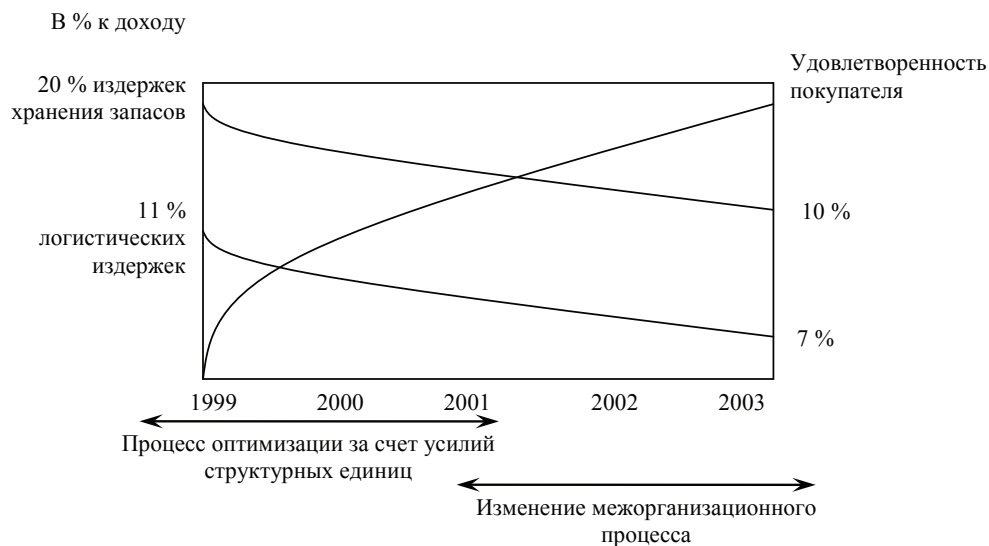


Рис. 3.4. Диаграмма развития организации

Кроме того, данная диаграмма наглядно показывает руководителям и остальным сотрудникам предприятия плановые показатели на четыре ближайших года. Она также помогает объяснить смысл новых критериев, ко-

торые не использовались прежде. Этот этап заканчивается разработкой мер по совершенствованию управления затратами на основе синергетического подхода.

Этап 3: проектирование новой системы управления затратами промышленного предприятия. Этот этап начинается с оценки величины текущих затрат по управлению экономическими потоками. Для этого предлагается провести анализ данных бухгалтерской отчетности промышленного предприятия, а также внутренней отчетности для анализа деятельности его подразделений. «Итоговый баланс» — «движущая сила, которая определяет направление деятельности организации» [11]. Что касается анализа работы подразделения предприятия, то здесь следует использовать данные бюджета этого подразделения, а также такие оперативные данные, как информация об остатках товарно-материальных ценностей на складе, их движении и расходе в производстве, величине издержек по управлению экономическими потоками для конкретного подразделения и т. п.

Далее определяются параметры новой модели управления затратами, для чего могут использоваться данные факторного анализа, метода цепных подстановок и др. При этом можно использовать другие методы и необходимые их сочетания. Так как любой метод ограничен по своим возможностям, на практике целесообразно сочетать различные методы с целью нивелирования их недостатков и укрепления достоинств. Поэтому для получения более полной и обоснованной картины неизбежно возникает необходимость использования различных методов.

На данный момент существует множество формализованных и неформализованных методов, используемых в анализе. Все они достаточно полно описаны в разнообразных источниках [3; 10; 20; 25]. Одни методы требуют высококвалифицированной подготовки, другие методы проще, но требуют хорошего знания специфики производства, третьи — совсем простые, в основном рассчитаны на интуицию и т. п. При этом следует также отметить, что любой прогноз эффективен только в процессе постоянного слежения за динамикой того или иного фактора.

3 этап заканчивается составлением плана перехода на новую модель управления затратами и ее внедрением на промышленном предприятии.

4 этап: оценка синергетического эффекта, обратная связь.

На данном этапе используется предлагаемая авторами методика оценки синергетического эффекта.

Если полученный эффект окажется положительным, то следует вернуться к первому этапу алгоритма и наметить новые цели совершенствования работы организации по управлению затратами. В случае отрицательного значения полученного эффекта, который свидетельствует о выборе не благоприятного системе аттрактора, перейти к этапу оптимизации и скорректировать меры, направленные на достижение эффективной работы предприятия.

После этого оценивается новое значение уровня неопределенности среды предприятия (его новое местоположение) после внедрения предлагаемых мероприятий. Затем определяется новая точка бифуркации системы, и алгоритм повторяется.

## **Контрольные вопросы**

---

1. Докажите, что промышленное предприятие можно исследовать с позиций теории самоорганизации.
2. Какие факторы лежат в основе классификации уровней неопределенности среды промышленного предприятия?
3. Назовите четыре состояния уровня неопределенности среды промышленного предприятия.
4. Какой показатель лежит в основе количественной оценки уровня неопределенности среды промышленного предприятия? Приведите формулу расчета этого показателя.
5. Опишите алгоритм оценки уровня неопределенности среды промышленного предприятия методом экспертных оценок.
6. Как оценить степень влияния внутренних факторов среды промышленного предприятия?
7. Как оценить степень влияния внешних факторов среды промышленного предприятия?
8. Какие методы могут быть использованы для определения пределов анализа среды?
9. В чем суть логистического анализа промышленного предприятия?
10. Поясните на примере принцип построения диаграммы развития.

## Глава 4. ОСОБЕННОСТИ ПРОЦЕССОВ УПРАВЛЕНИЯ И УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

---

### 4.1. Сущность управления затратами

---

**П**режде чем перейти к обсуждению сути процесса управления затратами, рассмотрим факторы, влияющие на эффективность работы металлургического предприятия.

#### *Эффективность работы металлургического предприятия*

Раскроем содержание этих факторов на основе оценки проблем, требующих проработки для оптимизации внутреннего механизма предприятия. Назовем некоторые из них, в частности, те, которые определяются внешними условиями. Они имеют различный характер, отражают не только специфику регионов, но и положение российской экономики в целом. К проблемам регионального уровня следует отнести слабое развитие инфраструктуры рынка. Можно перечислить в этой связи проблемы транспортировки грузов и продукции, ремонта и проверки средств измерения, содержания и технического обслуживания подъездных путей и дорог, производства упаковочной тары, ремонта и обслуживания стандартного оборудования, уборки бытовых и производственных помещений, строительства и ремонта зданий и сооружений и т. д.

Вынужденная ориентация металлургических предприятий на полное самообеспечение требует, с одной стороны, значительного отвлечения материальных средств, а с другой — создает переизбыток основных средств, необходимых для поддержания деятельности сервисного характера, что в итоге повышает цену выпускаемой продукции. Такие условия ведения хозяйства на российских предприятиях необходимо рассматривать как один из мощных сдерживающих факторов успешного развития предприятия. Термин «управление за-



тратами» используется в экономической теории сравнительно недавно. Это объясняется тем, что при жесткой регламентации хозяйственной деятельности в условиях централизованно управляемой экономики затратного и государственного ценообразования интерес к реальным издержкам предприятия теряется. Проблемами ценообразования продукции занимались государственные структуры, сами цены устанавливались, исходя из совокупных затрат на производство и реализацию продукции. Поэтому у руководителей предприятий не было реальных стимулов снижать издержки или управлять ими. К сожалению, рентабельность работы предприятия обеспечивается за счет высоких отпускных цен, а не за счет экономии производственных ресурсов. Однако в современных условиях цену диктуют законы спроса и предложения. Поэтому предприятиям необходимо стремиться к такому уровню затрат на производство и реализацию продукции, который был бы ниже возможной рыночной цены и обеспечивал бы ему необходимый уровень рентабельности.

### *Предпосылки создания оптимальной системы управления затратами*

В процессе обретения экономическими хозяйственными структурами организационной и финансовой самостоятельности становится очевидным, что существующая в рамках бухгалтерского учета традиционная модель управления затратами, основанная на калькуляции полной себестоимости, не учитывает в полной мере особенности хозяйственной деятельности предприятия в современной конкурентной среде.

Как правильно распределить накладные расходы между различными видами деятельности одного хозяйствующего субъекта? Насколько оптимальна ценовая политика на предприятии? Как правильно организовать систему планирования бюджетов? Получают прибыль или несут убытки подразделения компании, конкретные виды продукции или услуг? На все эти вопросы невозможно дать полного и исчерпывающего ответа, используя систему управления затратами только в рамках бухгалтерского учета. Кроме того, в условиях инфляции целесообразно опираться на натуральные количественные показатели уровня затрат, а стоимостные характеристики периодически подвергать корректировке, чего не может обеспечить традиционная система управления затратами.

Таким образом, следует четко определить не только роль и функции управления затратами, но и весь инструментарий приемов и методов, которые позволяют выполнять эти функции наиболее эффективным образом. Система управления затратами создается для управления издержками конкретного хозяйствующего субъекта и не подлежит нормативному регулированию со стороны государства. Четко организованная система управления затратами не только обеспечивает контроль текущей работы предприятия, но и позволяет улучшить результаты в будущем.

Деятельность любого предприятия складывается из сложных взаимодействий большого числа людей. Эти взаимодействия зависят от стратегии и культуры предприятия, производственных процессов, организационных аспектов, технологии и инфраструктуры.

### *Многоаспектность современного предприятия*

Анализ позволяет утверждать, что к *предприятию* необходимо относиться как к объекту, независимо от того, к какому типу оно относится, какие имеет размеры, является ли оно открытой, закрытой, государственной или некоммерческой организацией, а также представляет ли собой крупную корпорацию или ее подразделение.

Всю многогранную работу предприятия можно условно сгруппировать в *три характерные области деятельности*:

- *стратегическая* — охватывает проблемы анализа рынка и требований клиентов, что позволяет активно участвовать в создании новых товаров и услуг или их улучшении;
- *организационная* — охватывает различные стороны работы с персоналом, формирование культуры работы и взаимоотношений, а также организационные аспекты, связанные с разработкой и постоянным совершенствованием структуры управления, организацией выполнения работ, определением функций и обязанностей персонала, показателей эффективности, стимулами, поощрениями и стилем руководства;
- *оперативная* — обеспечивает организацию управленческой и производственной деятельности и формирование информационных потоков для эффективного функционирования всех механизмов предприятия.

### *Задачи управления затратами*

Анализируя суть эффективного формирования затрат, отметим, что оно является средством достижения предприятием высокого экономического результата. При этом оно сводится не только к снижению затрат, но распространяется на все элементы управления затратами на предприятии, которые призваны решать следующие *основные задачи*:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами;
- расчет затрат по производственным подразделениям предприятия;
- калькулирование затрат на единицу продукции (работ, услуг);
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;

- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;
- выбор способов нормирования затрат;
- выбор системы формирования затрат, соответствующей условиям работы предприятия.

Из вышесказанного следует, что задачи управления затратами должны решаться в комплексе. *Управление затратами организации* — процесс достижения намеченных результатов деятельности наиболее экономичным способом. Только такой подход приносит плоды, способствуя резкому росту экономической эффективности работы предприятия.

### *Принципы управления затратами*

Раскроем содержание *основных принципов формирования затрат*, которые выработаны практикой:

- системный подход к управлению затратами;
- единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия — от создания до утилизации;
- органическое сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции (работ, услуг);
- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат;
- повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Ключевая проблема процесса управления затратами — наличие значительного удельного веса чистой прибыли в выручке предприятия. Для этого необходимо выявить центры затрат и прибыли на предприятии и организовать систему взаиморасчетов между ними.

Для этого можно утвердить внутренние (трансфертные) цены на полуфабрикаты собственного производства и услуги, которые подразделения предприятия оказывают друг другу. Центрами прибыли могут быть сборочные цеха предприятия, в которых легко сравнить затраты с выручкой. Типичными центрами затрат являются, например, бухгалтерия предприятия или отдел главного конструктора. В этих подразделениях результаты трудно измерить количественно, а затраты всегда присутствуют.

*Центр ответственности* — подразделение или группа подразделений предприятия, за деятельность которых несет ответственность некоторый ру-

ководитель. Например, центр ответственности финансового директора может включать несколько центров затрат: финансовый отдел, бухгалтерию, планово-экономический отдел, отдел труда и заработной платы.

### *Объекты учета затрат*

Для принятия решений менеджеры предприятия должны организовать сбор информации по объектам учета затрат. *Объектом учета затрат* может быть отдельный процесс, продукт или подразделение предприятия. Необходимо установить периодичность предоставления учетной информации, форму бланков, на которой она печатается, маршрут прохождения документации. Если на предприятии имеется локальная компьютерная сеть, то необходимо утвердить перечень лиц, которые будут иметь доступ к базе данных, и операторов, которые имеют право вносить изменения в базу данных.

На предприятии также устанавливается последовательность списания затрат с одного объекта учета на другой. Например, если объект учета — вид продукции, то вначале затраты переносятся со вспомогательных цехов на основные цехи предприятия; далее затраты обобщаются в основном цехе и распределяются по видам продукции этого цеха. Получается неполная производственная себестоимость каждого вида продукции. Учетная политика предприятия может предусматривать и дальнейшее распределение управленческих и коммерческих расходов по видам продукции. В этом случае будет калькулироваться сначала полная производственная, а затем и полная коммерческая себестоимость каждого вида продукции.

На третьей стадии процесса управления затратами осуществляется финансовый контроль деятельности центров ответственности. Существует два основных подхода к контролю затрат: а) учитываются и анализируются причины отклонений фактических затрат от запланированных ранее на основании норм расхода ресурсов; б) изучается тенденция (тренд) изменения фактических затрат во времени. Каждая методика имеет свои достоинства и недостатки.

## **4.2. Формирование затрат на производство продукции**

---

В отечественной практике под *управлением себестоимостью продукции* понимается планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль выполнения заданий по снижению себестоимости продукции, а также выявление резервов ее снижения.

## Себестоимость продукции

Себестоимость продукции является важнейшим показателем, отражающим результаты хозяйственной деятельности предприятия, а также инструментом оценки технико-экономического уровня производства и труда, качества управления. *Себестоимость продукции* представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Приведенное определение себестоимости относится к производственным затратам и в принятой классификации составляет производственную себестоимость, а с учетом затрат на реализацию продукции — полную себестоимость промышленной продукции.

В себестоимость продукции *включают*:

- затраты на подготовку и освоение производства;
- затраты, непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства;
- затраты на оплату труда;
- затраты, связанные с использованием природного сырья;
- затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции;
- расходы, связанные с изобретательством, техническим усовершенствованием и рационализаторскими предложениями;
- затраты по обслуживанию производственного процесса (текущий, средний и капитальный ремонт);
- затраты на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности;
- расходы, связанные с набором рабочей силы;
- текущие расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения;
- расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- расходы по транспортировке работников к месту работы и обратно;
- выплаты, предусмотренные законодательством о труде (оплата отпусков, компенсации и т. д.);
- отчисления на государственное социальное страхование и пенсионное обеспечение, в государственный фонд занятости (от затрат на оплату труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции);
- отчисления по страхованию имущества предприятия;
- затраты на оплату процентов по краткосрочным ссудам банков, оплата услуг банков;
- затраты по гарантийному обслуживанию;
- расходы, связанные с реализацией продукции (упаковка, хранение, транспортировка);

- затраты на воспроизводство основных производственных фондов (амортизация на полное восстановление);
- износ (амортизация) нематериальных активов;
- потери от брака;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам.

Величина этих затрат зависит от цен на ресурсы, необходимые для производства товаров, а также от технологии их использования. Цена, по которой приобретаются производственные ресурсы, не зависит от деятельности предприятия. Следовательно, для предприятия чрезвычайно важен технологический аспект формирования затрат на производство, определяющий, с одной стороны, объем привлекаемых производственных ресурсов, а с другой — качество их использования. Причем предприятие должно использовать такие методы производства, которые были бы эффективными как с технологической, так и с экономической точек зрения и требовали бы наименьших затрат производства.

Таким образом, себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) является качественным показателем финансово-хозяйственной деятельности предприятия и отражающим эффективность его работы, а также главенствующим фактором формирования прибыли.

### *Система формирования затрат*

Основными элементами системы формирования затрат на продукцию являются: прогнозирование и планирование, нормирование, учет и калькулирование, анализ и контроль себестоимости (рис. 4.1).

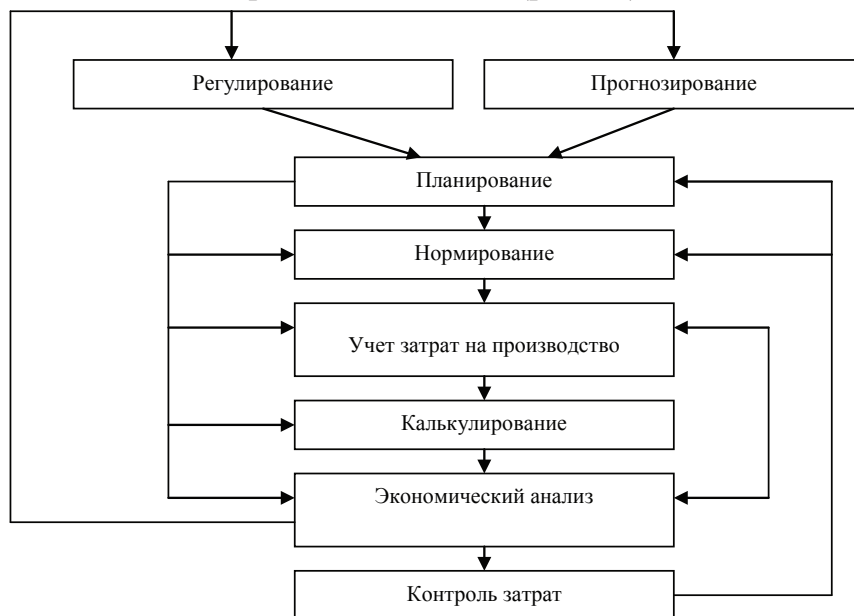


Рис. 4.1. Система формирования затрат

Анализируя элементы системы формирования затрат, необходимо отметить, что планирование себестоимости осуществляется с целью определения ее размеров и изыскания возможностей ее снижения. Планирование себестоимости может быть текущим и перспективным. Перспективный план разрабатывается на несколько лет. При текущем планировании (на год) уточняются перспективные планы на основе данных плановых смет и калькуляций затрат на производство.

### *Составление плана по себестоимости*

Планы по себестоимости должны исходить из прогрессивных норм затрат труда, использования оборудования, расхода сырья, материалов, топлива и энергии с учетом передового опыта других предприятий. Только при научно организованном нормировании затрат можно выявить и использовать резервы дальнейшего снижения себестоимости продукции.

Как показывает производственный опыт, существует следующая *последовательность составления плана по себестоимости*. Сначала осуществляется расчет снижения затрат на производство на основе технико-экономических факторов. Затем определяется сумма затрат на обслуживание производства и управление; составляются плановые калькуляции себестоимости отдельных видов продукции основного производства. На конечном этапе определяется себестоимость товарной и реализуемой продукции и составляется смета затрат на производство.

Вторым элементом системы формирования затрат является *нормирование*, которое представляет собой метод разработки и установления предельных величин запаса и расходования производственных и иных ресурсов, необходимых для обеспечения процесса производства и реализации продукции. Нормативная база предприятия является основой для прогнозирования, регулирования и контроля деятельности структурных подразделений, соизмерения производственных затрат с результатами, разграничения ответственности за результаты деятельности между подразделениями, объективной оценки оплаты труда и стимулирования деятельности персонала по итогам работы. Стандарты норм и нормативов разрабатываются предприятием самостоятельно. Все нормативы можно подразделить на три уровня.

Первый уровень: нормативы разрабатываются для применяемого метода расчета цен. Идеальные нормативы предполагают наиболее благоприятные цены на потребляемые ресурсы. Нормальные нормативы рассчитываются по средним в течение экономического цикла ценам. Текущие нормативы предусматривают расчет на основе цен определенного учетного периода, как ожидаемых, так и действующих в этот период. Базисные нормативы — цены, которые устанавливаются и остаются неизменными с начала до конца текущего года. Обычно применяются для исчисления индекса цен.



Второй уровень: нормативы разрабатываются для учета характера использования производственных мощностей. Теоретические нормативы — затраты, достигнутые предприятием при идеальном использовании производственных мощностей, т. е. при полном использовании мощности, нормированной величине времени отдыха, полном отсутствии брака, простоя, порчи и т. п. Нормативы прошлых отчетных периодов рассматриваются по статистическим данным и включают затраты времени на компенсацию брака, простоя и порчу, т. е. с учетом предыдущего периода. Нормативы нормального исполнения — ожидаемый средний уровень полноты соблюдения норм в будущем периоде.

Третий уровень — с учетом объема выпуска продукции. Цель разработки таких нормативов — увеличить объем производства. Теоретические нормативы определяются при 100 %-ой загрузке производственных мощностей. Практические нормативы устанавливаются предприятием близко к теоретическому уровню с учетом неизбежных потерь. Реальные нормативы основаны на достижении объема производства, исходя из средней величины высшего и низшего объемов производства, в течение цикла. Ожидаемые нормативы рассчитываются на основе конкретных условий производства и при ожидаемом объеме выпуска продукции.

### *Нормирование затрат*

При нормировании нужно четко понимать, что нормы и нормативы устанавливаются менеджерами и экономистами предприятия, и поэтому нормы могут быть субъективными, не способными во всех случаях стимулировать рост производительности труда. Подтверждением может служить опыт работы рабочих в бригаде. Если рабочим не устанавливать жестких норм времени на выполнение операций, а дать им возможность самостоятельно планировать и организовывать свой труд, то при наличии соответствующих мотивов и стимулов уровень производительности труда будет на 10–15 % выше, по сравнению с уровнем производительности, установленным администрацией предприятия на основании рассчитанных норм. Необходимо сочетать нормирование трудовых процессов с инициативой рабочих.

Сметы затрат разрабатываются по центрам ответственности на основании установленных норм расхода ресурсов. В такой смете необходимо четко определить те затраты, за величину которых руководитель данного подразделения несет ответственность (регулируемые затраты), и те расходы, на которые руководитель повлиять не может (контролируемые затраты). Отклонения по контролируемым затратам в данном подразделении просто фиксируются и передаются вышестоящему руководству для принятия решений.

На предприятиях, которые выполняют индивидуальные заказы потребителей, нормы и нормативы расходования ресурсов имеют второстепенное

значение в процессах управления затратами. Действительно, если изделие впервые проектируется и изготавливается на предприятии, то нормы расхода металла и затраты времени на ручные операции можно установить только приблизительно или укрупнено. Важнее отслеживать общую тенденцию изменения затрат, например по отношению к выручке. Затраты на рубль произведенной продукции — показатель эффективности производства. Если этот показатель из года в год снижается, то это говорит о том, что рентабельность производства возрастает.

На металлургическом предприятии нормы и нормативы пересматриваются в связи с изменением технологии и организации производства, характеристик материалов, обновлением выпускаемой продукции. Нормы и нормативы устанавливаются с целью:

- недопущения излишнего расходования ресурсов;
- обеспечения установленного режима работы предприятия;
- недопущения отклонений от заданных характеристик выпускаемой продукции;
- соблюдения нормальных условий труда и охраны окружающей среды;
- создания баз данных для планирования деятельности предприятия.

Третьим элементом системы формирования затрат является их *учет и калькулирование затрат на производство*. Основное назначение этих направлений представляет собой контроль производственной деятельности и управление затратами на ее осуществление. Основными задачами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования налоговыми и банковскими органами, инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, налоговыми, финансовыми и банковскими органами и иными заинтересованными организациями и лицами;
- учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов в сопоставлении с утвержденными нормами, нормативами и сметами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;
- калькулирование себестоимости продукции и контроль выполнения плана по себестоимости;
- выявление и оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, их мобилизация и эффективное использование;
- систематизация информации производственной деятельности для принятия решений, имеющих долгосрочный характер.

### Система калькулирования затрат

Система калькулирования затрат — совокупность методов расчета (калькулирования) затрат. Система калькулирования затрат на предприятии имеет три уровня. На каждом методы расчета затрат имеют особые отличительные признаки. Однако все методы имеют ряд общих параметров: вид объекта учета затрат; степень разделения затрат по объектам учета и требуемая полнота планирования затрат.

Руководство предприятия в зависимости от типа производства, особенностей технологии и задач продвижения продукции на рынок формирует определенный набор методов расчета затрат, который и составляет систему калькулирования затрат на данном предприятии. Систему калькулирования необходимо отразить в приказе об учетной политике предприятия (рис. 4.2).

*Первый уровень системы калькулирования затрат* определяется объектом учета затрат; различают следующие методы расчета затрат. *Показный* — объектом учета затрат является отдельный заказ или изделие.

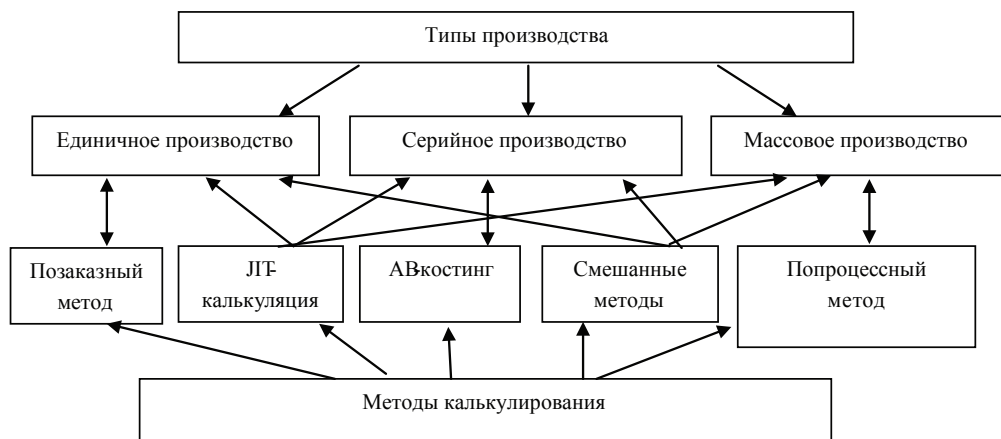


Рис. 4.2. Методы калькулирования затрат на различных предприятиях

*Попередельный, или попроцессный, метод* — объектом учета являются стадии производства (технологические переделы или процессы). *Смешанные методы калькулирования затрат* занимают промежуточное положение между показным и попроцессным методами.

Для серийного производства характерны смешанные системы калькулирования. Наиболее заметные из них — это АВ-костинг (иначе пооперационное калькулирование затрат или калькулирование затрат по видам деятельности) и ЛТ-калькуляция.

АВ-костинг может применяться в полном объеме на предприятии, и тогда объектом учета затрат является вид продукции. Каждому виду продукции

приписывают определенный набор операций — проектных, подготовительных, производственных, сбытовых и т. д. Суммарная стоимость всех операций, связанных с созданием, производством и реализацией продукции, является *полной себестоимостью* данного вида продукции.

*Второй уровень системы калькулирования затрат.* В зависимости от степени разделения затрат различают два метода их калькулирования: директ-костинг, что соответствует частичному распределению затрат, и *absorption-costing*, который подразумевает полное распределению затрат.

*Третий уровень системы калькулирования затрат.* В зависимости от полноты планирования затрат различают три метода: нормативный, калькулирование затрат по факту и смешанный (нормальный). Нормы и нормативы позволяют планировать и прогнозировать будущие расходы предприятия. Чем больше норм и нормативов установлено по всем видам затрат, тем шире горизонт планирования.

Возвратимся к понятию системы учета затрат как совокупности определенных методов калькулирования. Можно, например, предложить следующую систему калькулирования: а) попередельная, б) директ-костинг, в) нормативный учет. Комбинация методов расчета затрат предприятия зависит от многих факторов, самые важные из которых — тип производства, особенности технологии и организации производства.

### *Экономический анализ*

Следующим элементом системы формирования затрат является *экономический анализ*, находящийся в тесной взаимосвязи с остальными его составляющими. Главной целью здесь является выявление возможностей более рационального использования производственных ресурсов, снижение затрат на производство и реализацию и обеспечение прибыли. В задачи анализа затрат на производство и реализацию продукции входит:

- оценка динамики и выполнения плана по важнейшим показателям себестоимости;
- определение факторов, повлиявших на динамику показателей и выполнение плана по ним, а также сумм и причин отклонения фактических затрат от плановых;
- оперативное воздействие на формирование показателей себестоимости;
- выявление и мобилизация резервов дальнейшего снижения себестоимости продукции.

### *Пути снижения себестоимости промышленной продукции*

В традиционном представлении важнейшими путями *снижения себестоимости* промышленной продукции являются:

- рост производительности труда и снижение трудоемкости продукции;
- улучшение использования сырья, материалов, топлива и внедрение новых видов сырья и материалов;
- улучшение использования основных производственных фондов;
- сокращение административно-управленческих расходов и ликвидация непроизводительных потерь.

На металлургических предприятиях рассматриваются также такие факторы снижения затрат на производство продукции, как определение и соблюдение оптимальной величины партии закупаемых материалов, оптимальной величины серии запускаемой в производство продукции, решение вопроса о том, производить самим или закупать у других производителей отдельные компоненты или комплектующие изделия. В сочетании с традиционными путями снижения затрат на производство продукции вновь возникшие факторы позволят в комплексе довести величину издержек производства до оптимального уровня.

Отметим, что детальный анализ сложившегося в базисном периоде уровня затрат должен предшествовать прогнозированию себестоимости продукции. В процессе анализа выявляются резервы снижения себестоимости продукции, которые затем учитываются при разработке текущих и перспективных планов.

### *Оперативный контроль расходов*

*Заключительным элементом системы* формирования затрат является *контроль*. Он является завершающим процессом планирования и анализа, который направляет деятельность предприятия на выполнение установленных заданий, позволяет выявлять и устранять возникающие отклонения. Существуют разные сферы и виды контроля. Однако они постоянно меняются, обладают отличительными особенностями на каждом предприятии, отражая специфику его деятельности. Считается, что затраты производства лучше всего контролировать по местам их возникновения, центрам затрат, центрам ответственности.

Оперативный контроль расходов — функция сотрудников структурных подразделений, в рамках которых осуществляются расходы. Для контроля над затратами необходимо организовать:

- фиксирование затрат на рабочих местах в центрах затрат;
- сравнение фактических затрат с нормативными (плановыми), выявление отклонений;
- своевременную передачу данных в подразделение, занимающееся сбором и обработкой информации о затратах (финансово-экономическую службу).

### 4.3. Виды учета затрат на промышленном предприятии

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым *котловым методом*. В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. «Котловой» метод не выявлял возможностей снижения затрат.

Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля издержек производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и т. п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих малых отечественных предприятиях.

#### *Виды учета затрат на предприятии*

На основе проведенных теоретических исследований выявлены различные виды учета затрат на предприятии. Их группировка выглядит следующим образом:

1. По характеру производства: основное производство (сч. 20); вспомогательное производство (сч. 23); обслуживающие производства и хозяйства (сч. 29).
2. По месту возникновения затрат: технологическим процессам; участкам производства; переделам; цехам и т. д.
3. По видам продукции (объектам калькуляции): отдельные изделия; группы изделий; полуфабрикаты.
4. По видам расходов: элементам затрат; статьям калькуляции.

Необходимо выделить основные принципы определения места возникновения затрат (МВЗ) на металлургическом предприятии. Первый из них заключается в том, что каждому МВЗ должна соответствовать своя сфера ответственности. Во главе каждого подразделения должен стоять руководитель, который несет ответственность за возникающие затраты производства. Далее, при планировании затрат или бюджета определяемые показатели должны обсуждаться с руководителями подразделений. Плановые показатели необходимо рассчитывать при участии руководителей каждого подразделения. Такое участие позволяет обеспечить эффективный контроль выполнения норм. В сферу ответственности руководителя одновременно могут входить несколько МВЗ. При многосменной работе подразделений предприятия руководители должны отвечать за возникновение затрат в течение

всего рабочего времени. При МВЗ по принципу разграничения ответственности целесообразно опираться на уже существующую организационную структуру и использовать, если она разработана, номенклатуру подразделений и участков предприятия.

Второй принцип основан на том, что причины, которые приводят к возникновению затрат, должны поддаваться количественному определению. Для каждого МВЗ необходимо установить единицы измерения, на которые приходятся затраты. Такие единицы являются базами распределения затрат. Они необходимы для обеспечения точности учета, а также позволяют избежать ошибок в контроле затрат. Выбор правильной базы распределения тем легче, чем детальнее разбиение предприятия на МВЗ.

Третий принцип состоит в том, что МВЗ необходимо выделять таким образом, чтобы максимально упростить распределение и учет различных видов затрат по соответствующим местам их возникновения. Понятно, что чем крупнее выделяемое МВЗ, тем легче отнести на него соответствующие виды затрат и вести их учет. Трудности, связанные с распределением, можно преодолеть, выделив места возникновения общецеховых издержек, которые относятся к нескольким подразделениям, в составе участка или цеха.

### *Структура мест возникновения затрат*

Необходимо отметить, что названные выше принципы нельзя одновременно реализовать в полном объеме. Выделение МВЗ, которые имеют только однородное оборудование и рабочие места, чрезвычайно редко осуществимо практически, в связи с тем, что это приводит к значительным трудностям в учете. Поэтому необходимо найти компромисс между степенью точности результатов учета затрат по местам их возникновения и сложностью процедур учета.

На рисунках 4.3, 4.4, 4.5 последовательно показана структура МВЗ металлургического предприятия, которую можно использовать с применением корпоративной информационной системы.

МВЗ можно классифицировать в зависимости от процедур учета или выполняемых в этих местах функций. Выделение видов мест возникновения затрат необходимо для эффективного учета и отражения реальной ситуации на предприятии. С точки зрения процедур учета, решающим является разделение затрат на две группы. Затраты первой группы распределяются напрямую по местам возникновения, второй группы — опосредованно. Таким образом, различают основные (конечные) МВЗ и вспомогательные (предварительные).

В *основных МВЗ* непосредственно изготавливается продукция, предназначенная для реализации. Возникающие затраты напрямую относят на единицу продукции в соответствии с коэффициентами распределения.



*Вспомогательные МВЗ* участвуют в процессе основного производства косвенно. Их участие заключается в производстве продукции и оказании услуг для нужд основных участков. Затраты производства для собственных нужд нельзя отнести непосредственно на единицу продукции. Для этого их сначала распределяют по основным МВЗ, а затем совокупные издержки основных участков относят на единицу продукции или заказ. Отметим, что основные и вспомогательные МВЗ подразделяются в зависимости от выполняемых в них функций. Особенности такой классификации определяются спецификой предприятия и потребностью в информации для принятия решений.

Вспомогательные МВЗ чаще всего подразделяются на общезаводские МВЗ и МВЗ, обслуживающие процесс производства. *Общезаводские МВЗ* обслуживают предприятие в целом и занимаются производством продукции или оказания услуг для нужд всех его подразделений (отдел обслуживания помещений, объекты социальной сферы, отдел ремонта и обеспечения эксплуатации). *Обслуживающие* процесс производства участки изготавливают продукцию или оказывают услуги для нужд основного производства.

*Основные МВЗ* подразделяются на: относящиеся к материальным запасам; участки и цехи основного производства; управление; реализацию продукции.

*МВЗ, относящиеся к материальным запасам*, охватывают сферу снабжения и складского хозяйства. Участки и цехи основного производства охватывают процесс непосредственного изготовления продукции. Конкретная структура *МВЗ основного производства* более всего зависит от отраслевых особенностей и специфики самого предприятия. *К сфере управления* относятся все подразделения, осуществляющие коммерческое руководство предприятием. В *бытовых МВЗ* осуществляются все функции, относящиеся к реализации продукции предприятия, включая рекламу, исследования рынка, обслуживание клиентов, рассмотрение претензий.

Отметим, что в качестве базы для распределения накладных затрат на единицу продукции следует выбирать величины, которые количественно характеризуют причину их возникновения. Эта ситуация наблюдается тогда, когда величина базы распределения показывает участие того или иного МВЗ в производстве продукции предприятия. Базу для распределения накладных затрат следует выбирать таким образом, чтобы определение ее количественного значения не было связано с большими затратами времени и средств.

В заключение обозначим, что побудительным моментом группировки затрат по местам возникновения является невозможность их первичной группировки по видам продукции. Цех или другое подразделение предприятия четко выделяется как МВЗ, что облегчает их локализацию и позволяет приблизить косвенно распределяемые затраты к произведенным в данном месте продуктам.

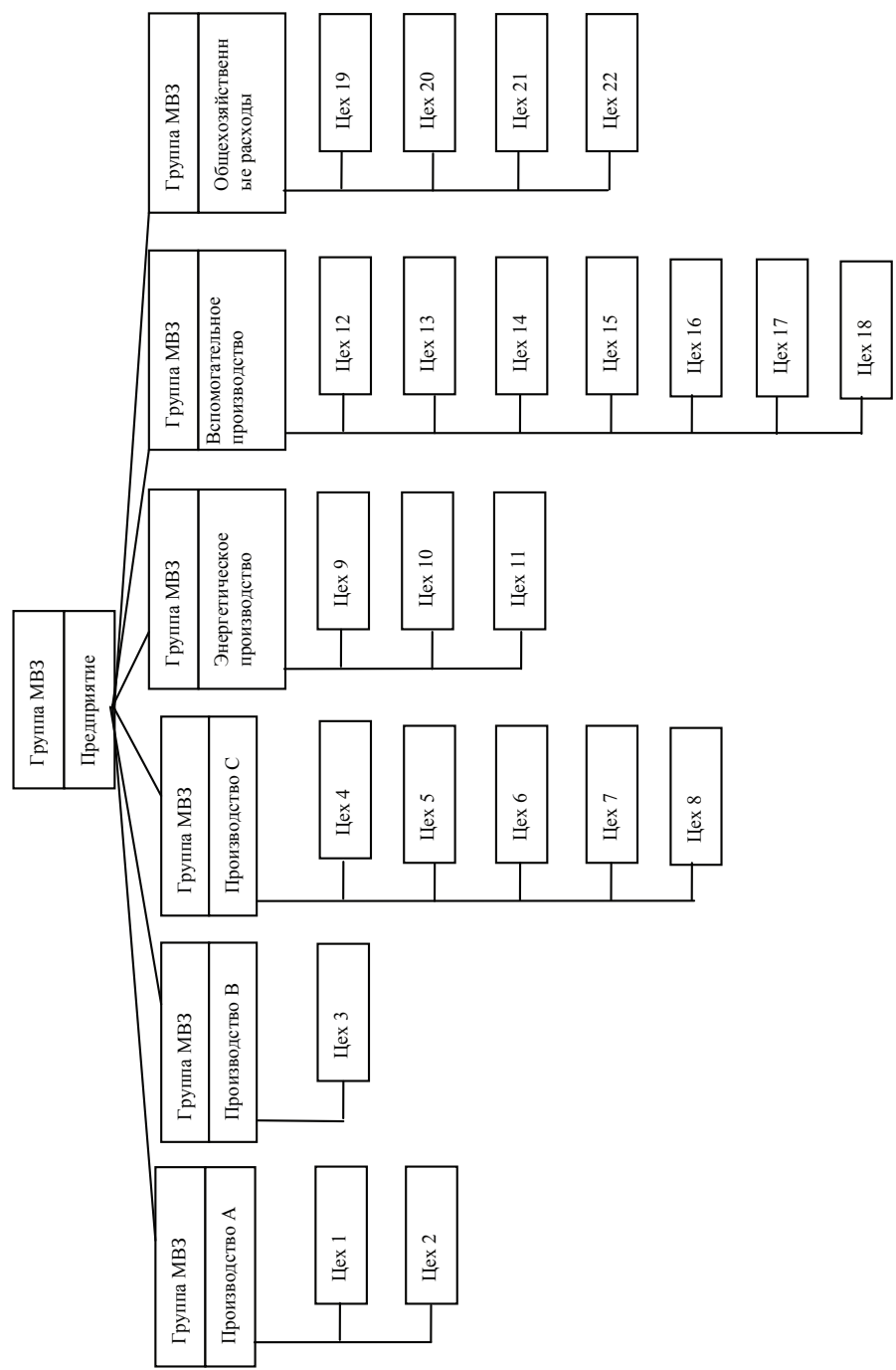


Рис. 4.3. Структура MB3 предприятия

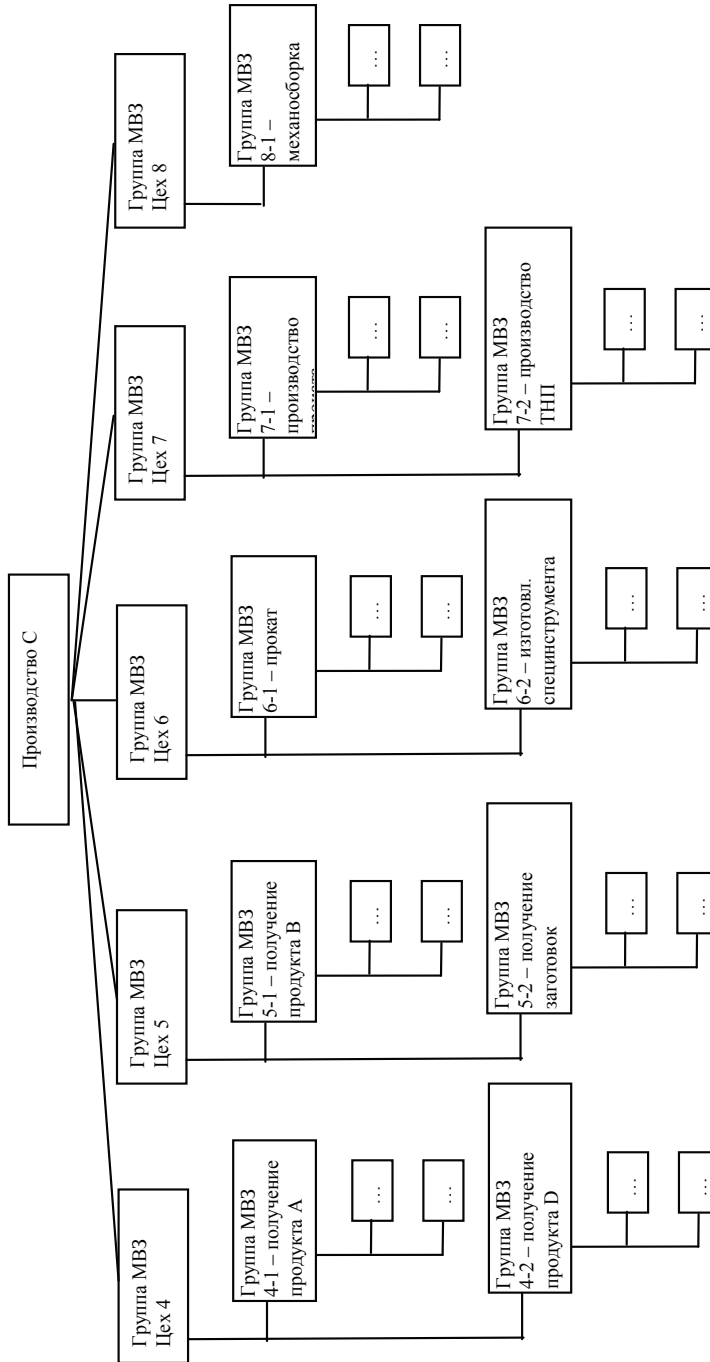


Рис. 4.4. Структура MBЗ производства

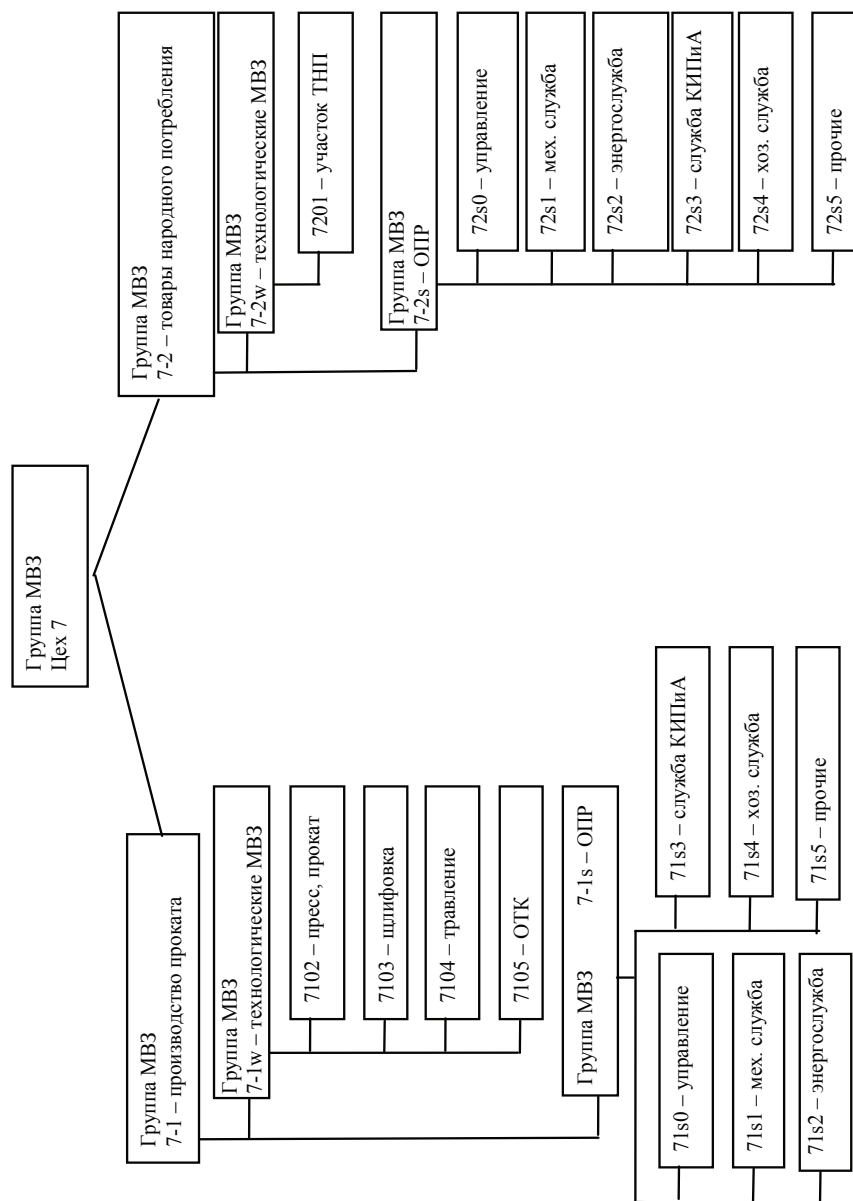


Рис. 4.5 Структура MB3 цеха

## 4.4. Классификация затрат для учета и расчета себестоимости

---

В управленческом учете принято классифицировать и группировать затраты по целям, которые ставят перед собой экономисты и менеджеры предприятия. Основными понятиями для характеристики и измерения затрат хозяйствующего субъекта в системе управленческого учета являются платежи, расходы, затраты, издержки производства и обращения.

### *Немного о себестоимости*

Среди качественных показателей деятельности предприятия важное место занимает такой показатель, как себестоимость продукции. В нем как синтетическом показателе отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависит размер прибыли и уровень рентабельности. Чем экономичнее организация использует трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем выше эффективность производственного процесса, тем больше будет прибыль.

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется соответствующими нормативными актами, прежде всего, положением «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (утверждено постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 с последующими изменениями и дополнениями).

Даже из простого перечисления слагаемых затрат, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), видно, что они не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с производством продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие — с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на обеспечение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т. д.), третьи, не имея непосредственного отношения к производству, по действующему законодательству включаются в издержки производства (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, социальные нужды населения и др.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, — косвенно.

### *Классификация затрат*

Поэтому для эффективной организации управленческого учета необходимо применять *экономически обоснованную классификацию и группировку затрат по определенным признакам*. Классификация есть метод познания изучаемого объекта. Чем больше признаков классификации объекта выделено, тем выше степень его изученности.

Как известно, управленческий учет призван достигать намеченной цели через свои функции. У каждой функции имеется свое назначение, цель, задачи, а также методы, приемы и способы их достижения. При этом необходимо иметь в виду, что один и тот же классификационный признак затрат в разных направлениях может дать разный результат и наоборот. Это помогает не только лучше планировать и учитывать затраты, но и точнее их анализировать, а также выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности производства.

Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает самые разные варианты классификации затрат в зависимости от специфики работы предприятия, целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме. Нами предложена следующая классификация затрат управленческого учета (рис. 4.6).

Все меры, направленные на осуществление управленческой деятельности, могут быть сведены на нет, если на предприятии не будет функционировать *эффективная система учета*. Эта система несет основную ответственность за информационное обеспечение процессов принятия и выполнения необходимых управленческих решений.

Для осуществления учетных процедур затраты предприятия группируются по составу, экономическому содержанию, роли в технологическом процессе изготовления продукции, отношению к объему производства, способу и времени включения в себестоимость продукции и т. д. Рассмотрим классификацию затрат для процесса учета и расчета себестоимости.

Группировка затрат *по экономическим элементам* применяется при составлении сметы затрат на производство всей выпущенной продукции, планировании снижения себестоимости, определения ее структуры, а также при нормировании оборотных средств. Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. По экономическим элементам составляют сметы затрат. Для предприятий всех отраслей промышленности установлена следующая обязательная номенклатура затрат на производство по экономическим элементам:

- материальные затраты,
- затраты на оплату труда,
- страховые выплаты,
- амортизация основных фондов,
- прочие затраты.



Рис. 4.6. Классификация затрат в управленческом учете

Для контроля состава затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены, т. е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу.



Такой учет позволяет анализировать себестоимость по составным частям и некоторым видам продукции, устанавливать объемы затрат отдельных структурных подразделений. Таким образом, классификация затрат по экономическим элементам отличается от группировки затрат по статьям тем, что в ней все затраты распределяются по видам, характеризующим их экономическое содержание, без учета мест их возникновения.

Группировка затрат по экономическим элементам непригодна для исчисления себестоимости единицы продукции, так как многие затраты невозможно распределить по видам продукции. При калькулировании себестоимости единицы отдельных видов продукции применяется группировка затрат по калькуляционным статьям. Такая группировка производится в зависимости от места возникновения и назначения затрат по видам продукции и услуг. Она используется для определения себестоимости единицы отдельных видов продукции, а также для прогнозирования и учета расходов по цехам и переделам производства.

### *Статьи калькуляции*

*Перечень статей калькуляции*, их состав и методы распределения по видам продукции, работ, услуг определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. При типовой группировке применяется следующая номенклатура статей калькуляции:

- сырье и материалы,
- топливо на технологические цели,
- энергия на технологические цели,
- основная заработная плата производственных рабочих,
- дополнительная заработная плата производственных рабочих,
- страховые выплаты с заработной платы производственных рабочих,
- расходы на подготовку и освоение производства,
- общепроизводственные расходы,
- общехозяйственные расходы,
- потери от брака,
- внепроизводственные расходы.

Все вышеперечисленные статьи затрат образуют *полную себестоимость продукции*.

Таким образом, экономические элементы затрат и калькуляционные статьи расходов существенно отличаются по своему содержанию. В то время как в одном экономическом элементе собран весь объем данного вида затрат, эти затраты, в зависимости от их назначения и роли в производстве продукции, отражаются в различных статьях калькуляции.

### *Входящие и истекшие затраты*

*Входящие затраты* — те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы. Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд *истекших*. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету сч. 90 «Продажи».

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

### *Одноэлементные и комплексные затраты*

*Одноэлементными* называют затраты, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты. *Комплексные* затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, цеховые (общепроизводственные) затраты, включающие практически все экономические элементы.

Такая группировка затрат с различной степенью детализации может быть проведена в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, прямую заработную плату не выделяют, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством по статье «добавленные расходы».

### *Основные и накладные затраты*

*Основными* называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

*Накладные* расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой

политики администрации, продолжительности отчетного периода и других факторов.

Разделение затрат на основные и накладные основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они (как необходимые) формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

В международной практике основные затраты выступают в виде производственных, а накладные — периодических затрат. Такая группировка пока редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем, она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, использующих систему учета «директ-кост». В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости продукции.

### *Прямые и косвенные затраты*

Классификация затрат на прямые и косвенные делается в целях расчета себестоимости продукции.

К *прямым* затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету сч. 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие на основании первичных документов.

*Косвенные расходы* невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т. п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. *Косвенные расходы* подразделяются на две группы:

- общепроизводственные (производственные) расходы — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на сч. 25 «Общепроизводственные расходы»;
- общехозяйственные (непроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы». Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что они не изменяются в зави-

симости от изменения объема производства (продаж). Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия — объемом продаж.

### *Текущие и единовременные затраты*

По времени отнесения затрат они подразделяются на *текущие и единовременные*. *Текущими* затратами являются те, которые производятся и включаются в себестоимость продукции отчетного периода. *Единовременными* называются расходы, обеспечивающие процесс производства в течение длительного времени. Они подразделяются в свою очередь на расходы будущих периодов и предстоящие расходы. К *расходам будущих периодов* относятся расходы, производимые в отчетном периоде, но включаемые в себестоимость продукции постепенно, частями в последующие периоды. *Предстоящими* называют расходы, которые включаются в затраты текущего периода, но будут производиться в будущих периодах. Делается это с целью равномерного включения их в себестоимость продукции. К таким расходам относятся резервы на оплату работникам очередных отпусков, на проведение ремонтов оборудования и др.

### *Производственные и внепроизводственные затраты*

*Производственные затраты* — затраты, входящие в себестоимость продукции. Сюда относятся материальные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные расходы.

*Внепроизводственные затраты (периодические)* — издержки, которые нельзя инвентаризировать. Размер этих затрат зависит не от объемов производства, а от длительности периода. К таким затратам относят коммерческие и административные расходы. Их учет ведут на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» и сч. 44 «Расходы на продажу». Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят стадию запасов, а сразу оказывают влияние на исчисление прибыли. Таким образом периодические затраты всегда имеют характер исходящих, производственные затраты можно считать входящими.

### *Контролируемые и неконтролируемые затраты*

Для обеспечения системы контроля за затратами их группируют на *контролируемые и неконтролируемые*. *Контролируемые* — затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления. *Неконтролируемые* же

затраты не зависят от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных средств, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменение цен на топливно-энергетические ресурсы и т. п.

При построении системы контроля затрат необходимо определить:

- систему подконтрольных показателей, состав и уровень их детализации;
- сроки представления отчетности;
- распределение ответственности за полноту, своевременность и достоверность информации, содержащейся в отчетах по затратам, — иными словами, привязать систему контроля к центрам ответственности на предприятии.

Для того чтобы система контроля затрат на предприятии была эффективной, необходимо вначале выделить центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, а затем воспользоваться системой управленческого учета затрат. В результате руководитель предприятия получит возможность своевременно выделять «узкие места» в планировании, формировании затрат и принимать необходимые управленческие решения.

## **Контрольные вопросы**

---

1. Какие области деятельности предприятия можно выделить?
2. Дайте определение основных элементов управления затратами.
3. Перечислите и раскройте принципы формирования затрат.
4. Что такое «центр ответственности»?
5. Что представляет собой управление себестоимостью продукции?
6. Какие затраты включаются в себестоимость продукции?
7. В чем различие между текущим и перспективным планированием?
8. Определите задачи анализа затрат на производство.
9. Каковы основные пути снижения себестоимости?
10. Что такое калькулирование затрат?
11. Назовите виды калькуляций.
12. Что может быть объектом калькулирования?
13. Что является калькуляционной единицей?

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

---

**В** условиях экономики XXI века инновационная деятельность промышленных предприятий является важнейшим инструментом укрепления и расширения их позиций на рынке. Задачи инновационного проектирования деятельности промышленных предприятий приобретают характер постоянных и долгосрочных. Развитию инновационной деятельности фирм может способствовать создание соответствующей системы управленческого учета.

Управленческий учет затрат в условиях инновационной экономики — это локально установленная система наблюдения, сбора, регистрации, обработки, систематизации информации о потенциале предприятия и его структурных подразделениях для осуществления планирования, контроля и управления деятельностью.

В то же время большинство российских предприятий игнорируют внедрение системы управленческого учета, поэтому учетная характеристика оказывается крайне ограниченной. В конечном итоге это негативно сказывается на оценке эффективности вложенных в производство затрат. С помощью синергетического подхода к управленческому учету можно одновременно ускорить процесс принятия решений и повысить их качество. Интеграция аналитических и учетных процессов позволит сформировать эффективную информационную среду для принятия управленческих решений и тем самым создать предпосылки для инновационного развития промышленности.

Управленческий учет — необходимый инструмент экономической стратегии инновационного развития промышленности России.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

---

1. Об утверждении «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли»: постановление Правительства Российской Федерации № 55 от 5 августа 1992 г.
2. Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за деятельностью, осуществляемой в сфере образования, науки и инноваций: постановление Федеральной службы государственной статистики РФ № 55 от 01 августа 2005 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.zakonprost.ru/content/base/83830#c4868>.
3. Баканов М. И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа: учебник. — 4-е изд., доп. и перераб. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 417 с.
4. Васильева Л. С., Ряховский Д. И. Управленческий учет: учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2006. — 544 с.
5. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. — 4-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2006. — 576 с.
6. Гордеева Е. В. Синергетический эффект логистической системы // Научные труды VI отчетной конференции молодых ученых УГТУ-УПИ: сборник статей. В 2 ч. — Екатеринбург: ГОУ ВПО УГТУ-УПИ, 2004.
7. Данилевич Я. Б. Имидж ученого: современные PR-технологии в экономике знаний // Вестник Российской академии наук. — 2005. — Т. 75. — № 1. — С. 32–35.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник. Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 1071 с.
9. Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество, культура; под ред. О. И. Шкаратана. — М.: ГУ-ВШЭ, 2000. — 608 с.
10. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 560 с.
11. Кристофер М. Логистика и управление цепочками поставок/под общ. ред. В. С. Лукинского. — СПб.: Питер, 2004. — 316 с.



12. Кузнецов В. А. Новая экономика и постиндустриальное общество : сопоставление понятий // Вестник Челябинского государственного университета. — 2009. — № 2 (140). Экономика. Вып. 18. — С. 22–27.
13. Мануйленко В. В. Международные стандарты финансовой отчетности в коммерческом банке : учебно-практическое пособие. — М. : Альфа-Пресс, 2008. — 512 с.
14. Мануйленко В. В., Садовская Т. А. Региональный опыт формирования и использования прибыли акционерных обществ : проблемы и перспективы // Финансовая аналитика : проблемы и решения. — 2012. — № 44. — С. 11–21.
15. Михайлов В. А. Место и роль новых информационных технологий в современном социально-экономическом развитии // Национальная инновационная система России : проблемы становления и развития : сб. науч. тр. / Ленанд. — М., 2006.
16. Мишин Ю. А. Управленческий учет : управление затратами и результатами производственной деятельности. — М. : Дело и сервис, 2002. — 176 с.
17. Мокроносов А. Г., Долженкова Е. В., Маврина И. Н. Предпринимательство как вектор стратегического развития вуза // Образование и наука. Известия Уральского отделения Российской Академии образования. — 2011. — № 10 (89). — С. 28–40.
18. Пригожин И. Философия нестабильности // Вопросы философии. — 1991. — № 6. — С. 55–68.
19. Российский статистический ежегодник : сб. стат. — М. : Росстат, 2014. — 693 с.
20. Садовский В. Н. Основания общей теории систем. — М. : Наука, 1974. — 279 с.
21. Сергеев В. И. Логистика в бизнесе : учебник. — М. : ИНФРА-М, 2001. — 608 с.
22. Системный анализ в экономике и организации производства / под ред. С. А. Валуева, В. Н. Волковой. — Л. : Политехника, 1991. — 398 с.
23. Уэрта де Сото Х. Австрийская экономическая школа : рынок и предпринимательское творчество / под ред. Б. С. Пинскера, А. В. Куряева. — Челябинск : Социум, 2007. — 202 с.
24. Ченцова М. В. Комплексная оценка инновационной деятельности вуза : теоретические и методические аспекты : автореферат. дис. на соискание уч. ст. канд. эконом. наук 08.00.01 / Ченцова Мария Викторовна. — М., 2008. — 26 с.
25. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития. — М. : Директ-Медиа, 2007. — 400 с.

26. Эдвинссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. — М. : ИНФРА-М, 2005. — 248 с.
27. Юрьева Л. В. Методика формирования затрат на производство в системе управленческого учета на металлургическом предприятии // Все для бухгалтера. — 2008. — № 12. — С. 30–37.
28. Юрьева Л. В. Организация управленческого учета на металлургическом предприятии // Все для бухгалтера. — 2008. — № 3. — С. 25–29.
29. Юрьева Л. В. Формализация управленческого учета в корпоративных объединениях // Проблемы современной экономики. — 2008. — № 3. — С. 229–234.
30. Proposed Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data : Oslo Manual. — Paris : OECD, Eurostat, 2005.

# Оглавление

---

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. ИННОВАЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА ЗНАНИЙ .....	4
1.1. Особенности «новой экономики» как современного этапа в развитии общества .....	4
1.2. Управление знаниями в инновационной деятельности .....	9
1.3. Статистический учет инноваций .....	17
Контрольные вопросы .....	23
ГЛАВА 2. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ .....	24
2.1. Понятие управленческого учета .....	24
2.2. Предмет и объект управленческого учета .....	27
2.3. Характеристика информационной базы управленческого учета .....	30
2.4. Метод и способы управленческого учета .....	35
2.5. Принципы управленческого учета .....	39
Контрольные вопросы .....	43
ГЛАВА 3. СОВРЕМЕННЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ .....	45
3.1. Методика оценки уровня неопределенности среды промышленного предприятия .....	45
3.2. Методика оценки синергетического эффекта .....	54
3.3. Алгоритм управления затратами промышленных предприятий на основе синергетического подхода .....	58
Контрольные вопросы .....	67
Глава 4. ОСОБЕННОСТИ ПРОЦЕССОВ УПРАВЛЕНИЯ И УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ .....	68
4.1. Сущность управления затратами .....	68

4.2. Формирование затрат	
на производство продукции .....	72
4.3. Виды учета затрат на промышленном предприятии .....	81
4.4. Классификация затрат для учета	
и расчета себестоимости .....	87
Контрольные вопросы .....	94
 ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	 95
 БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	 96

*Учебное издание*

**Юрьева** Лариса Владимировна  
**Долженкова** Елена Владимировна  
**Казакова** Марина Александровна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ  
НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Редактор *В. О. Корионова*  
Верстка *Е. В. Ровнушкиной*

Подписано в печать 03.12.2015. Формат 70×100 1/16.  
Бумага писчая. Плоская печать. Усл. печ. л. 8,4.  
Уч.-изд. л. 6,4. Тираж 50 экз. Заказ 496.

Издательство Уральского университета  
Редакционно-издательский отдел ИПЦ УрФУ  
620049, Екатеринбург, ул. С. Ковалевской, 5  
Тел.: 8 (343) 375-48-25, 375-46-85, 374-19-41  
E-mail: rio@urfu.ru

Отпечатано в Издательско-полиграфическом центре УрФУ  
620075, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4  
Тел.: 8 (343) 350-56-64, 350-90-13  
Факс: 8 (343) 358-93-06  
E-mail: press-urfu@mail.ru

*Для заметок*



*Для заметок*